

Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable

RAPPORT ANNUEL 1994-1995

Secrétariat: MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES
Administration de la Politique commerciale
Division Services à caractère financier
Organisation professionnelle

NORTH GATE III
Bd Emile Jacqmain 154
B-1000 Bruxelles
Tél.: (02)206 41 11

TABLE DES MATIERES

I. COMPOSITION	5
II. PREFACE	7
III. NOMBRE DE REUNIONS	9
IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR	9
V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS	17
ANNEXES	19
1. AVIS SUR L'AMENDEMENT SOUMIS PAR LES SENATEURS CANNAERTS ET VANDENBERGHE A LA COMMISSION SPECIALE (SOCIETES COMMERCIALES) DU SENAT TENDANT A MODIFIER L'ARTICLE 84 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA REFORME DU REVISORAT D'ENTREPRISES	21
2. AVIS RELATIF AUX PROJETS DE RECOMMANDATIONS DE REVISION AYANT TRAIT AUX ELEMENTS PROBANTS EXTERNES ET A L'EXAMEN ANALYTIQUE	25
3. AVIS RELATIF AUX PROFESSIONS AVEC LES TITULAIRES DESQUELLES UN REVISEUR D' ENTREPRISES PEUT CONSTITUER UNE ASSOCIATION DE MOYENS	29
4. AVIS RELATIF AU PROJET D'ARRETE ROYAL PORTANT MODIFICATION DE L'ARRETE ROYAL DU 22 NOVEMBRE 1990 RELATIF AUX DIPLOMES DES CANDIDATS EXPERTS-COMPTABLES	35
5. AVIS PORTANT SUR LES NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION DE SOCIETES COMMERCIALES	37
6. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION RELATIVE AU CONTROLE DES HOPITAUX	41
7. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION RELATIVE AU CONTROLE DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS FIGURANT DANS L'ANNEXE.	43
8. AVIS RELATIF A L'EVOLUTION DES PROFESSIONS COMPTABLES	47

I. COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE (1)

Membres nommés sur présentation du Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et des Affaires Economiques, ainsi que du Ministre des Finances :

Koen GEENS, Président

Yvette MERCHERS

Pierre MICHEL

Membres nommés sur présentation du Conseil Central de l'Economie :

Guy KEUTGEN

Victor MEEUWS

Kris PEETERS

Jean-Luc STRUYF

(1) Arrêté royal du 23 novembre 1993 portant désignation des membres du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable (M.B., 26 novembre 1993, p.25.436).

II. PREFACE

Ce rapport est le deuxième rapport du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable et il présente les activités du Conseil Supérieur durant l'année 1995.

Au cours de cette période, l'évolution des professions comptables a constitué la principale préoccupation du Conseil Supérieur et a fait l'objet de plusieurs entretiens avec des représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts Comptables, de l'Institut Professionnel des Comptables et de l'Institut Belge des Conseils fiscaux.

Il ressort d'un document préparé par les présidents des deux premiers Instituts cités et remis au Conseil Supérieur qu'il existe une volonté commune, et que des démarches ont été entreprises, en vue de poursuivre un dialogue constructif axé notamment sur le rapprochement des professionnels des deux Instituts et sur l'harmonisation des normes déontologiques.

Ce même document précise en outre que le rapprochement entre les deux Instituts devra tenir compte de la nécessaire concertation avec l'Institut Professionnel des Comptables en vue de promouvoir un organisation globale, cohérente et autonome de l'ensemble des professions comptables.

Le Conseil Supérieur ne peut que se réjouir des efforts ainsi déployés et qui s'inscrivent dans le cadre des propositions qu'il a esquissées.

Au moment où la présente préface est rédigée, une requête formulée en vertu de la loi-cadre du 1^{er} mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services a été introduite par l'Institut Belge des Conseils Fiscaux afin que le titre professionnel et l'exercice de la profession de conseil fiscal soit réglementée.

Quoique le Conseil Supérieur ne soit pas compétent en cette matière, il estime néanmoins avoir à suivre les développements susceptibles de survenir dans ce domaine au motif que l'activité de conseil fiscal est déjà exercée notamment par les experts-comptables et par les reviseurs d'entreprises.

C'est ce qui a amené le Conseil Supérieur à considérer dans son avis relatif à l'évolution des professions comptables que les professions de comptable, d'expert-comptable, de reviseurs d'entreprises, et de conseil fiscal si elle devait être reconnue, devraient finalement prendre place au sein d'un même Institut organisé paritairement, de telle manière que leur développement soit coordonné dans une perspective de complémentarité en tenant compte de leurs spécificités et sous la compétence du Conseil Supérieur.

D'autres importants sujets intéressant directement la vie économique ont aussi donné lieu à l'émission d'un avis par le Conseil Supérieur pendant cet exercice.

Il s'agit notamment des normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales préparées conjointement par les deux Instituts à l'égard desquels le Conseil Supérieur est compétent et qui doivent être mises en oeuvre par les reviseurs d'entreprises et les experts-comptables externes amenés à intervenir dans ce type d'opérations.

En ce qu'il a trait à l'important et actuel problème de la multidisciplinarité, l'avis relatif aux professions avec les titulaires desquelles un réviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens en est un autre exemple.

Enfin, le Conseil Supérieur s'est prononcé sur différentes questions de nature déontologique et technique relatives à l'exercice des professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable.

III. NOMBRE DE REUNIONS

Au cours de l'exercice 1994-1995, le Conseil Supérieur s'est réuni treize fois.

IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR

1. Avis :

Neuf avis ont été émis par le Conseil Supérieur au cours de la période faisant l'objet du présent rapport.

A. Avis sur l'amendement soumis par les Sénateurs Cannaerts et Vandenberghe à la Commission spéciale (Sociétés commerciales) du Sénat tendant à modifier l'article 84 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises (Doc.Parl., Sénat, session 1994-1995, n°1086-2, 8 mars 1995, p. 467).

L'amendement poursuivait quatre objectifs : étendre aux experts-comptables internes l'application des règles en matière d'indépendance imposées aux experts-comptables externes, donner au Conseil de l'Institut des Experts Comptables, de manière plus explicite, les moyens de veiller au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées, contraindre l'expert-comptable qui est l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa fonction d'en informer le Conseil dudit Institut et permettre au Conseil de l'Institut des Experts Comptables d'imposer aux personnes soumises à sa surveillance l'obligation de faire couvrir le risque de mise en cause de leur responsabilité civile par un contrat d'assurance qu'il aura approuvé.

A l'analyse, le Conseil Supérieur constata que les dispositions proposées rencontraient les objections formulées par le Conseil d'Etat dans son avis du 2 juin 1992 notamment en ce qui concerne la base légale de certaines dispositions du projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

S'appuyant sur l'avis qu'il avait formulé au sujet du projet d'arrêté royal le 22 décembre 1994 et qui est repris dans le rapport précédent, le Conseil Supérieur adhéra d'une manière générale à l'amendement tout en rappelant qu'à son estime, toutes les dispositions du projet d'arrêté royal disposaient d'une base légale suffisante.

Diverses propositions d'adaptations techniques de l'amendement furent par ailleurs formulées.

B. Avis relatif aux projets de recommandations de revision ayant trait aux éléments probants externes et à l'examen analytique.

Les projets de recommandations soumis au Conseil Supérieur avaient pour objet de commenter le point 2.5. des normes générales de revision qui énonce que "*Le reviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels*" et plus particulièrement le point 2.5.3. qui rappelle que la confirmation d'informations par des tiers et l'analyse indiciaire des comptes

figurent parmi les différentes techniques auxquelles le réviseur peut recourir.

Compte tenu des liens que ces projets présentaient entre eux notamment, le Conseil Supérieur a commenté les deux documents dans le même avis.

Dans la mesure où les projets s'inspiraient dans une large mesure de la doctrine internationale en la matière, le Conseil Supérieur n'a pas émis d'observations fondamentales mais a néanmoins recommandé d'y apporter des précisions et des corrections.

C. Avis relatif aux professions avec les titulaires desquelles un réviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens.

Le Conseil Supérieur a été saisi par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'une demande d'avis visant à déterminer, au regard des dispositions applicables (art.8, §4 de la loi du 22 juillet 1953 et articles 30 et 32 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) et d'un certain nombre de cas qui lui avait été soumis (expert-comptable, comptable, professions juridiques de notaire et d'avocat, conseil en organisation et en gestion, courtier d'assurances, bureau d'interim, "interim management" et courtier en fonds de commerce), les professions avec les titulaires desquelles il est possible à un réviseur d'entreprises de s'associer.

Pour répondre à la question posée, le Conseil Supérieur a procédé à l'analyse de l'article 30.1 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 qui prévoit que "*La société ou l'association ne peut être conclue qu'entre des titulaires d'une profession intellectuelle prestataire de services connexes à l'activité professionnelle du réviseur d'entreprises, soumis à une déontologie professionnelle reconnue.*".

En ce qui concerne la notion de services connexes à l'activité professionnelle de réviseurs d'entreprises, le Conseil Supérieur a estimé qu'il fallait définir les services connexes comme étant ceux que le réviseur d'entreprises peut prêter lui-même sur base de la compétence dont il dispose pour exercer la profession de réviseur d'entreprises et dans le respect des dispositions légales applicables (ex.art.3 de la loi du 22 juillet 1953) ainsi que ceux exigeant une compétence spécifique mais qui consistent à conseiller les entreprises.

De l'avis du Conseil Supérieur, la condition d'une soumission à une déontologie professionnelle reconnue est remplie lorsque l'ensemble des règles et devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent et les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public est formulé par une organisation professionnelle susceptible d'être considérée comme l'interlocuteur représentant la profession et à laquelle il est possible d'adhérer moyennant des conditions aussi objectives que possible, dans le cadre d'une procédure au cours de laquelle les candidats doivent avoir pu faire la preuve des qualités professionnelles requises pour l'exercice de ladite profession selon des hauts standards de qualité.

Il importe en outre que l'organisation professionnelle veille au respect des règles déontologiques et puisse le cas échéant administrer des sanctions allant jusqu'à l'exclusion.

A l'occasion de cet avis, le Conseil Supérieur a par ailleurs tenu à rappeler que différentes dispositions dont le respect s'impose au réviseur d'entreprises ou à leur Institut ont pour objet, par application du principe de transparence, de garantir l'indépendance du professionnel susceptible d'être mise en péril dans le cadre d'une association interprofessionnelle.

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises estima aussi cette prorogation indispensable à toute discussion sereine sur la formation qui serait exigée ultérieurement des experts-comptables et des reviseurs d'entreprises et fit part au Conseil Supérieur de son accord sur la prolongation de la période transitoire prévue à l'article 13, §2 jusqu'en 1998.

F. Avis portant sur le projet de normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales.

Les normes soumises en projet au Conseil Supérieur par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts Comptables avaient pour objet de s'appliquer au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales visées aux sections VIII bis et VIII ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales introduites par la loi du 29 juin 1993.

Elles étaient le fruit de travaux réalisés par une commission composée de membres des deux Instituts et avaient pour vocation de s'appliquer indistinctement aux membres de ces Instituts confrontés à ce type d'opérations.

Dans son avis, le Conseil Supérieur a suggéré aux Instituts de relever le caractère controversé de certaines questions traitées, d'aborder la question de savoir si un rapport de réviseur d'entreprises sur les apports en nature est nécessaire en cas de scission avec procédure d'unanimité, de mettre le texte en parfaite concordance avec les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et de regrouper les différents points relatifs aux relations entre le professionnel et le notaire.

Même si la loi n'interdit pas à un commissaire-réviseur, ou lorsqu'il n'y a pas de commissaire-réviseur, à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable externe d'intervenir seul pour les différentes entreprises en cause et si le projet de normes a le mérite de mettre le problème en lumière et de tenter de le résoudre, le Conseil Supérieur a considéré qu'il serait opportun d'attirer l'attention du professionnel concerné sur le fait qu'une telle position pourrait l'amener à se trouver dans une situation difficile née des intérêts opposés soit des actionnaires des diverses sociétés, soit des actionnaires majoritaires par rapport aux actionnaires minoritaires dans le cas d'un groupe.

Par ailleurs, le Conseil Supérieur a préconisé que le professionnel s'abstienne d'émettre une opinion et propose par conséquent de retarder la réalisation de l'opération lorsqu'il ne dispose pas, au moins en projet, du rapport de l'organe d'administration dans lequel sont reprises les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange et l'importance relative donnée à ces méthodes.

Enfin, le Conseil Supérieur a recommandé de prévoir dans les normes l'obligation d'émettre des réserves en cas d'*"infractions significatives à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution ayant un effet sur l'opération"* et de prendre attitude sur le comportement à adopter par le professionnel en cas de constatation d'infractions à d'autres législations que la loi comptable.

Après une analyse systématique de l'avis émis, il fut dans l'ensemble tenu compte des observations formulées par le Conseil Supérieur au cours de l'élaboration par les Instituts de la version finale des normes.

G. Avis portant sur le projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux.

Le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises auquel le Conseil Supérieur a succédé avait été saisi par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, en 1993, d'une demande d'avis au sujet d'un projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux.

Ayant constaté que le document reposait en grande partie sur le guide de revision des institutions hospitalières qui ne lui avait jamais été soumis et qui allait faire l'objet d'une adaptation, le Conseil Supérieur du Revisorat avait décidé d'attendre de pouvoir disposer du nouveau guide de revision pour réexaminer le projet de recommandation (2)

Au cours de la période faisant l'objet du présent rapport, un nouveau projet de recommandation, dépouillé de toute référence au guide de revision et abordant de manière plus complète le problème de la perception centrale, a été soumis au Conseil Supérieur.

Dans l'avis qu'il a émis au sujet de ce document, le Conseil Supérieur a attiré l'attention de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur le caractère trop général du projet de recommandation et sur l'absence de commentaires suffisamment détaillés relatifs aux spécificités et aux difficultés du contrôle des hôpitaux.

A titre d'exemple, le Conseil Supérieur évoqua la confrontation de la mission du réviseur d'entreprises et des devoirs d'investigations qu'elle implique au secret médical ainsi que le problème particulièrement délicat de ce qui est couramment appelé le "rattrapage".

H. Avis portant sur le projet de recommandation relative au contrôle des estimations comptables et des informations figurant dans l'annexe.

Le projet de recommandation soumis au Conseil Supérieur avait pour objet d'une part de développer ce que prévoient les normes générales de revision en ce qui concerne le contrôle des informations reprises dans l'annexe aux comptes annuels et aux comptes consolidés et d'autre part de fournir des indications relatives au contrôle des estimations comptables.

Après avoir observé qu'il serait plus adéquat de traiter les deux sujets dans des recommandations différentes, le Conseil Supérieur constata qu'en ce qui concernait le contrôle des estimations comptables, le projet s'inscrivait dans la ligne des recommandations internationales en la matière et n'appellait aucune observation particulière.

La partie du projet relative au contrôle des informations de l'annexe aux comptes annuels et aux comptes consolidés suscita diverses observations et suggestions d'adaptations terminologiques notamment ainsi que des considérations relatives à la condition d'équivalence requise des comptes et du rapport consolidé de gestion de l'entreprise-mère ne relevant pas du droit d'un Etat membre de l'Union Européenne pour qu'ils puissent libérer sa filiale, elle-même entreprise-mère, de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion (art.8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises).

(2) Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises, rapport annuel 1992-1993, p.12.

I. Avis relatif à l'évolution des professions comptables.

Ayant de par ses nombreux contacts notamment avec les Instituts, les entreprises, les représentants des travailleurs et les professionnels eux-mêmes, perçu les difficultés (concurrence entre les professions et à l'intérieur de celles-ci) nées des modifications successives apportées à l'équilibre créé entre les professions de reviseur d'entreprises et d'expert-comptable en 1985 et qui étaient susceptibles d'affecter l'exercice des missions qui leur sont confiées, le Conseil Supérieur décida d'émettre d'initiative un avis relatif à l'évolution des professions comptables.

Après avoir décrit le contexte dans lequel s'inscrivait l'avis et mis en exergue les problèmes qu'il avait détectés et certains des effets qu'ils avaient générés (absence de passerelles entre les Instituts, difficultés pour les reviseurs appartenant à des cabinets de petites tailles de rester des professionnels du contrôle, existence de mécanismes de *cross-subsidization* dans des cabinets multidisciplinaires), le Conseil Supérieur formula trois propositions.

Afin de mettre rapidement fin à la concurrence entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables, le Conseil Supérieur préconisa tout d'abord de mettre prioritairement en oeuvre la déclaration d'intention signée en mai 1995 et dans laquelle les Instituts s'engageaient à étudier les voies de rapprochement entre les deux professions⁽³⁾.

Il proposa ensuite d'entamer avec les experts-comptables, les reviseurs d'entreprises, les comptables et dans l'hypothèse où leur titre serait reconnu, les conseils fiscaux, une réflexion globale s'articulant autour de quatre concepts majeurs sur une réforme de l'organisation des professions comptables.

Ces quatre concepts sont les suivants :

- l'exigence d'une formation de haut niveau adaptée à chaque profession
- la spécialisation de l'activité professionnelle rendue nécessaire par la complexité croissante des matières à maîtriser et par le besoin du consommateur de pouvoir rapprocher le titre porté d'un service presté
- l'interdiction en conséquence de la double (ou triple) appartenance
- l'application du cadre légal et réglementaire tant aux professionnels indépendants qu'à ceux de leurs employés qui exercent la profession

Le Conseil Supérieur considéra en outre que l'objectif à poursuivre devrait être la réunion des quatre professions au sein d'un institut organisé paritairement et sous sa compétence.

Enfin, à titre de phase intermédiaire, il fut proposé d'envisager l'extension de la compétence du Conseil Supérieur aux professions auxquelles elle ne s'applique pas encore afin qu'il puisse notamment jouer un rôle de coordinateur.

(3) Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, rapport annuel 1993-1994, préface, p.8.

2. Divers

Le rôle des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière d'entreprises en difficulté constitua une préoccupation majeure du Conseil Supérieur au cours de l'exercice faisant l'objet du présent rapport.

A la suite des travaux entamés au cours de l'exercice précédent, le Conseil Supérieur recommanda à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'émettre des normes spécifiques à la continuité et au rôle du commissaire-réviseur dans les entreprises en difficulté.

Il interrogea par ailleurs l'Institut des Experts Comptables au sujet du rôle préventif que ces professionnels pourraient assumer.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises ayant estimé qu'une telle recommandation ne pouvait intervenir qu'à l'issue de son forum de l'automne au cours duquel ce thème serait traité, le Conseil Supérieur prit la décision d'émettre d'initiative des propositions en la matière.

Une nouvelle circulaire qui faisait état entre autres de l'élaboration prochaine d'une recommandation plus détaillée pour répondre à la demande exprimée par plusieurs partenaires de la profession, notamment les Tribunaux de Commerce et le Conseil Supérieur, fut par la suite adressée par l'Institut aux réviseurs d'entreprises.

Les propositions du Conseil Supérieur prirent la forme d'une recommandation émise il y a peu.

*

*

*

La fraude et le réviseur d'entreprises ainsi que les différentes facettes de ce problème (détection, communication, responsabilité et comportement à adopter) ont continué à faire l'objet des réflexions du Conseil Supérieur.

Le Conseil Supérieur a constaté avec intérêt que ce sujet a aussi été examiné par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises au cours de son forum et qu'un document devrait en résulter.

Les travaux du Conseil Supérieur pourraient aboutir à une recommandation dans le courant de l'année 1996.

*

*

*

Afin de pouvoir apprécier la façon dont les Instituts procèdent à la surveillance de l'exercice par leurs membres de leur activité professionnelle, les Instituts transmettent systématiquement au Conseil Supérieur des informations relatives aux dossiers ouverts ainsi qu'aux décisions rendues par les instances disciplinaires.

Le Conseil Supérieur a procédé à une analyse détaillée des informations reçues.

*

*

*

V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS

période du 1er janvier 1995 au 5 janvier 1996

FRAIS DE FONCTIONNEMENT

Membres 390.000

Président et personnel scientifique

- Emoluments, salaires et cotisations sociales 5.099.316
- Divers (secrétariat social, assurances, frais...) 67.819

Frais de représentation 73.028

Frais de publication 143.951

Frais de bureau 17.103

Frais de mobilier et de bureautique 683.692

Frais de fonctionnement divers

- Abonnements revues 247.793
- Acquisition de livres 117.629
- Activités scientifiques 97.424
- Frais de fonctionnement bancaires 2.250

TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT 6.940.005

COUVERTURE

Contribution IRE 3.153.066

Contribution IEC 3.153.066

Solde créditeur 1994 2.653.554

Intérêts 162.855

RECETTES TOTALES POUR COUVERTURE 9.122.541

SOLDE CREDITEUR A AFFECTER : 2.182.536

DECISION D'AFFECTATION : couverture des frais de fonctionnement de l'année 1996

ANNEXES

1. AVIS SUR L'AMENDEMENT SOUMIS PAR LES SENATEURS CANNAERTS ET VANDENBERGHE A LA COMMISSION SPECIALE (SOCIETES COMMERCIALES) DU SENAT TENDANT A MODIFIER L'ARTICLE 84 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA REFORME DU REVISORAT D'ENTREPRISES (DOC.PARL., SENAT, SESSION 1994-1995, N°1086-2, 8 MARS 1995, P. 467).

Monsieur le Président,

J'ai bien reçu votre lettre du 10 février 1995 par laquelle vous sollicitez l'avis du Conseil Supérieur au sujet de l'amendement soumis par MM. les Sénateurs Cannaerts et Vandenberghe qui tend à modifier l'article 84 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (projet 1086-1, document de commission n° 89, session 1994-1995) et vous en remercie.

Le Conseil Supérieur en a débattu au cours de sa réunion du 16 février dernier.

Dans son avis du 22 décembre 1994 portant sur une version adaptée du projet de règlement de déontologie des experts-comptables et que je vous prie de bien vouloir trouver sous ce pli, le Conseil Supérieur a considéré, à la différence du Conseil d'Etat, que le projet trouve une base légale suffisante dans le texte actuel de la loi du 21 février 1985 sur la réforme du revisorat d'entreprises.

L'amendement proposé vise tout d'abord à introduire, moyennant les adaptations nécessaires, un renvoi à l'article 8 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises par l'insertion d'un deuxième alinéa à l'article 84 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

L'article 8 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit d'une part que les reviseurs d'entreprises doivent s'acquitter avec indépendance des missions de revision qui leur sont confiées (§1er) et d'autre part comment il est possible à un reviseur d'entreprises de s'associer avec un autre reviseur belge (§2) ou étranger (§§2 et 3) ou avec une personne qui n'a pas cette qualité (§4).

Le renvoi à l'article 8, §1er, de même d'ailleurs que la proposition de quatrième alinéa ont, de l'avis du Conseil Supérieur, pour objet de permettre l'extension des règles d'indépendance imposées aux experts-comptables externes par l'article 81, §1er de la loi aux experts-comptables internes et partant de répondre aux objections formulées sur ce point par le Conseil d'Etat dans son avis du 2 juin 1992 sur le projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

Dans son avis précité, le Conseil Supérieur a considéré qu'une telle extension est tout à fait justifiée et que la disposition du projet d'arrêté qui prévoit cette extension (art.8) dispose d'une base légale suffisante.

Ces dispositions n'appellent pas d'autres observations particulières.

S'agissant de la référence qui serait faite aux paragraphes 2 à 4 de l'article 8 de la loi du 22 juillet 1953, l'amendement complète adéquatement le cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'exercice de la profession d'expert-comptable. Le Conseil supérieur peut par conséquent y adhérer.

Il note cependant qu'en vertu de la référence faite à l'article 8, §2, une association avec un expert-comptable belge ou étranger ne serait soumise en principe à aucune autorisation préalable alors que le projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts-comptables qui a fait l'objet de son avis susmentionné prévoit quant à lui, en son article 18, l'agrément de la société ou de l'association par l'Institut des Experts Comptables.

Il tient en outre à attirer l'attention sur le fait, qu'en cas d'adoption de l'amendement, il serait probablement utile, dans un souci de cohérence, d'adapter la terminologie utilisée à l'article 81, §§2 et 3 de la loi du 21 février 1985 ("expert-comptable externe") à celle de l'amendement ("expert comptable ou personne ayant obtenu l'autorisation visée à l'article 74") (4).

L'amendement vise ensuite à insérer un renvoi à l'article 18 ter de la loi du 22 juillet 1953.

De l'avis du Conseil Supérieur, rien ne s'oppose à cette proposition qui semble elle aussi avoir pour objet de répondre aux objections formulées par le Conseil d'Etat au sujet de la base légale de certaines dispositions du projet d'arrêté royal susévoqué (ex. formation professionnelle permanente obligatoire). Le Conseil Supérieur se demande néanmoins si cette disposition ne fera pas double emploi avec l'article 84 de la loi du 21 février 1985 qui énonce déjà les mêmes principes mais de manière moins explicite.

Par ailleurs, en relation avec cette disposition, le Conseil Supérieur se demande si il ne serait pas opportun d'insérer dans le deuxième alinéa proposé, une référence à l'article 18 quater de la loi du 22 juillet 1953 dont la vocation est précisément de permettre de sanctionner les manquements à l'article 18 ter.

Concernant la proposition d'introduire dans la loi de 1985 un renvoi à l'article 18 quinquies, premier et deuxième alinéas de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil Supérieur fait tout d'abord remarquer que cette disposition ne contient que deux alinéas de sorte qu'il peut simplement être fait renvoi à l'article 18 quinquies.

En outre, le Conseil Supérieur ne discerne pas directement quelles pourraient être les procédures disciplinaires ou administratives portant sur l'exercice de sa fonction dont un expert-comptable devrait informer l'Institut. C'est la raison pour laquelle, dans son avis du 22 décembre 1994, il a proposé l'insertion dans le projet d'arrêté royal relatif au règlement de déontologie d'une disposition prévoyant que "l'expert-comptable qui fait l'objet d'une procédure judiciaire portant sur l'exercice de sa profession doit immédiatement en informer l'Institut."

Enfin, s'agissant de la proposition d'insérer un troisième alinéa à l'article 84 de la loi du 21 février 1985, le Conseil Supérieur constate que la disposition proposée est libellée de la même manière que l'article 9 bis de la loi du 22 juillet 1953 à la différence que si les réviseurs sont autorisés à faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil de l'Institut, le Conseil de l'Institut des Experts Comptables pourra imposer aux personnes soumises à sa surveillance l'obligation de faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance qu'il aura approuvé.

(4) Il est à remarquer que l'article 89 de la loi du 21 février 1985 utilise quant à lui l'expression "experts comptables ou personnes autorisées en vertu de l'article 74".

Dans son avis déjà mentionné, le Conseil Supérieur s'est prononcé en faveur d'une assurance obligatoire de la responsabilité professionnelle et a considéré que les articles 84 et 88 de la loi du 21 février 1985 constituent une base légale suffisante pour la disposition du projet d'arrêté royal prévoyant que "l'expert-comptable travaillant seul, en association ou en société, doit assurer sa responsabilité professionnelle, conformément aux directives du Conseil"(art.13, al.3).

Vous souhaitant une bonne réception du présent avis, je vous prie de croire, Monsieur le Président, en l'expression de ma considération distinguée.

internationale en la matière, ce qui s'explique par le fait qu'ils s'inscrivent dans l'objectif du Conseil de l'IRE d'adopter un ensemble de recommandations interprétatives des normes générales de revision dans l'élaboration desquelles il est accordé une attention particulière aux travaux de l'IFAC (IRE, rapport annuel 1992, p.87 et 1993, p.85).

Corrections et précisions à apporter:

A. Le projet de recommandation de revision relative aux éléments probants externes

titre : les deux notes de bas de page annoncées n'apparaissent pas dans la version du projet rédigée en français.

1.1., al.2 : pour éviter toute ambiguïté, cette phrase (la première de l'alinéa dans la version en néerlandais) devrait être omise de même que l'utilisation du mot "indice" ailleurs dans le projet.

1.5. : il y aurait lieu de compléter la référence aux normes générales de revision par l'indication du point 2.3.3 de celles-ci qui est spécifique à l'utilisation des sondages.

2.5. al.2 : il serait utile de rendre ce passage plus aisément compréhensible .

2.6. : dans la version en français du projet, les mots "portant sur une information" devraient être insérés entre les mots "confirmation" et "qui" dans la première phrase. Les mots "en-tête" pourraient être substitués à "firme" dans la deuxième phrase (idem au point 4.2.).

2.7. : le Conseil Supérieur se demande ce qu'il y a lieu d'entendre, dans la version en français du projet, par "présomption de collusion entre le répondant et des membres du personnel de l'entreprise" et s'il ne vaut pas mieux prévoir que lorsque le reviseur peut craindre qu'il existe une collusion entre des membres du personnel et des tiers, une autre méthode de contrôle doit être mise en oeuvre.

Ce point d'une norme à caractère plus technique que déontologique illustre de l'avis du Conseil Supérieur combien il est urgent que des normes relatives à la fraude soient émises.

2.8. : les mots "sauf motif raisonnable" devraient être omis faute d'être repris dans la disposition des lois coordonnées sur les sociétés commerciales visée.

3.2.2. in fine : il serait adéquat, dans la version en français du projet, de remplacer les mots "non adressées" par les mots "qui ne sont pas parvenues à leur destinataire". Par ailleurs, si il va de soi que la confirmation doit parvenir directement au reviseur, il y a lieu de prévoir dans la recommandation qu'il sera demandé au tiers, dans la lettre de demande de confirmation, d'adresser une copie de la confirmation à la direction de l'entreprise concernée.

3.3.3. : ce passage pourrait être rendu plus explicite à l'aide d'un exemple.

3.4. : la traduction de la dernière phrase devrait être améliorée. Elle pourrait être remplacée par la phrase suivante : "Il veillera à ce que la demande de confirmation soit correctement formulée...".

3.4.1. : diverses petites adaptations pourraient être apportées au texte afin qu'il soit plus précis . Le texte suivant est proposé : "On pourra rédiger la demande de confirmation adressée aux clients de

l'entreprise en mentionnant le montant figurant aux livres de l'entreprise à la date de la demande de confirmation, de préférence accompagnée d'un relevé des montants qui composent le solde.”.

4.3. : il serait plus adéquat et plus clair de respecter la terminologie utilisée dans l'accord conclu avec l'A.B.B. Ainsi dans le premier alinéa, les mots “un formulaire standardisé” devraient être remplacés par les mots “un questionnaire et d'une lettre standardisés” tandis que la dernière phrase de ce point pourrait être libellée de la manière suivante : “ le questionnaire sera envoyé au cours du mois qui précède cette date.”.

B. Le projet de recommandation de revision relative à l'examen analytique

titre : le texte français de la note subpaginale (1) fait référence au point 1.1.3. des normes générales de revision alors que comme le fait correctement le texte en néerlandais, c'est le point 1.1.2.c qui devrait être mentionné.

1.2. : la référence au point 2.5.4. est vraisemblablement à remplacer par une référence au point 2.5.3.alinéa 2.

3.3. : le Conseil Supérieur suppose que la recommandation visée au deuxième alinéa est en fait celle relative au risque de revision.

C. Considérations générales

De l'avis du Conseil Supérieur, il y a lieu pour donner une réponse à la question posée de procéder à une analyse précise de l'article 30.1 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 qui dispose que *“La société ou l'association ne peut être conclue qu'entre des titulaires d'une profession intellectuelle prestataire de services connexes à l'activité professionnelle du reviseur d'entreprises, soumis à une déontologie professionnelle reconnue.”*

Trois conditions sont fixées : le candidat-associé doit exercer une profession intellectuelle prestataire de services, connexes à l'activité de reviseur d'entreprises et il doit être soumis à une déontologie professionnelle reconnue.

Le Conseil Supérieur est d'avis que la première condition, à savoir qu'il s'agisse d'une profession intellectuelle prestataire de services suscite peu de problèmes. Il a, en conséquence, choisi de n'examiner dans le présent avis que les deux autres conditions requises (ci-après 1 et 2).

Par ailleurs, le Conseil Supérieur est particulièrement soucieux de l'impact que pourrait avoir la constitution de telles sociétés sur l'indépendance du reviseur d'entreprises qui en fait partie (ci-après 3).

1. Les services connexes à l'activité de reviseur

La détermination des services connexes, c'est-à-dire avec lesquels l'activité de reviseurs présente des rapports étroits, n'est guère aisée .

En effet, l'élargissement du champ d'activités des reviseurs d'entreprises et surtout la technicité croissante de leur environnement professionnel exigent de plus en plus de leur part de s'adjoindre la collaboration de personnes spécialisées pour s'acquitter de leurs missions de sorte que le nombre de services connexes s'accroîtra inévitablement.

Comment concevoir par exemple la certification des comptes annuels d'une compagnie d'assurances sans disposer de connaissances avérées en actuariat ?

Le Conseil Supérieur est par conséquent d'avis qu'il y a lieu d'entendre par services connexes aussi bien ceux que le reviseur d'entreprises peut prêter lui-même sur base de la compétence dont il dispose pour exercer la profession de reviseur d'entreprises et dans le respect des dispositions légales applicables (ex.art.3 de la loi du 22 juillet 1953) que ceux exigeant une compétence spécifique mais qui consistent à conseiller les entreprises.

Enfin, à peine de s'opposer à toute forme de société interprofessionnelle, il y a lieu, de l'avis du Conseil Supérieur, d'être attentif à ne pas limiter les possibilités de constitution de sociétés ou d'associations aux seuls professionnels prestant des services compatibles avec la profession de reviseur d'entreprises.

2. La déontologie professionnelle reconnue

De l'avis du Conseil Supérieur, cette condition est celle qui en pratique suscitera le plus grand nombre de difficultés.

En effet, ni le terme “déontologie”, ni surtout le mot ”reconnue” ne sont définis par l'arrêté royal et le rapport au Roi précédant l'arrêté royal ne contient aucun commentaire à ce sujet de sorte que différentes questions doivent être formulées.

Tout d'abord, qu'entend-on par déontologie ?

Selon l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (op.cit., p.29), "la déontologie se définit comme l'ensemble des règles et devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent, les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public."

Cette définition est conforme à l'usage récent qui restreint l'acception du terme aux devoirs à remplir dans l'exercice d'une profession .

Le Conseil Supérieur peut par conséquent s'y rallier. Il tient cependant à préciser qu'à son estime les règles qu'une profession s'impose de respecter en les inscrivant dans un code ne sont que l'expression de principes généraux applicables à cette profession et dont la sanction ne devrait par conséquent pas être limitée aux seules dispositions dudit code.

Quand une déontologie professionnelle est-elle reconnue ou en d'autres mots quel est l'élément de fait ou de droit qui sépare une déontologie professionnelle d'une déontologie professionnelle reconnue ?

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises écrit dans son document relatif au deuxième forum du revisorat qu' "Il ne peut y avoir de déontologie reconnue que dans la mesure où il existe une certaine forme d'organisation professionnelle. Cette organisation ne doit pas être nécessairement reconnue par la loi mais elle doit exister et être représentative de la profession concernée." et continue en précisant que "L'objectif poursuivi est de démontrer que les associés ont une éthique professionnelle compatible, sans être nécessairement identique, afin d'éviter les conflits au sein de la société et avec les autorités disciplinaires des différents professionnels. La nécessité d'une déontologie a aussi pour but de permettre une réaction lorsqu'un des associés adopte un comportement que les autorités déontologiques des autres associés estiment contraire à l'intérêt général, ce qui suppose un mécanisme disciplinaire ou à tout le moins une possibilité d'exclusion."

Les travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises ne fournissent pas d'arguments décisifs à cet égard mais contiennent néanmoins des indications intéressantes.

En effet, d'une part, l'exposé des motifs indique qu'il résulte des dispositions du projet relatives aux sociétés et associations professionnelles que, dans la réforme proposée, le Gouvernement entend permettre et favoriser l'exercice sociétaire de la profession, les associations de reviseurs par-delà les frontières, ainsi que la formation de firmes pluridisciplinaires, moyennant dans chaque cas le respect des règles légales et professionnelles propres au revisorat d'entreprises (Doc.Parl., Chambre, n° 552/1, session 1982-1983, 21 février 1983, p.28 et dans le même sens, rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994, M.B., 18 janvier 1994, p.944).

D'autre part, le Gouvernement quoique marquant son accord sur le principe à la base d'un amendement déposé par Monsieur Delahaye qui tendait à autoriser dans tous les cas l'association entre reviseurs, experts comptables, conseillers fiscaux et consultants en organisation car "l'Institut ne peut pas en effet refuser son autorisation à une association interprofessionnelle pour la seule raison qu'il s'agit d'une association avec un expert-comptable" s'est néanmoins opposé au texte de l'amendement pour deux raisons : "D'une part, il est renvoyé à certaines professions non réglementées (conseiller fiscal, consultant en organisation), d'autre part on pourrait déduire à contrario de l'énumération que l'association avec d'autres professionnels que ceux qui sont précités est exclue" (Rapport fait au nom de la commission spéciale par M.Verhaegen, Doc.Parl., Chambre, n° 552/35, session 1983-1984, 25 juin 1984, pp.69-70).

Suite aux explications du Gouvernement, l'amendement fut retiré.

La divergence qui apparaît ainsi constitue de l'avis du Conseil Supérieur, le cœur de la question: une déontologie professionnelle reconnue implique-t-elle que la profession soit réglementée c'est-à-dire organisée par la loi et que les exigences en matière de déontologie prennent la forme d'un arrêté royal ou, comme le considère l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, suffit-il qu'il existe une certaine forme d'organisation représentative de la profession concernée ?

La question n'est pas d'un intérêt exclusivement théorique.

En effet, selon que l'on adopte l'une ou l'autre des interprétations, il sera possible à plus ou moins de professionnels de constituer des associations de moyens avec des reviseurs d'entreprises.

On relèvera à cet égard qu'à l'heure actuelle, parmi les professions sur lesquelles porte la demande d'avis et sans préjuger de la connexité des services prestés avec la profession de reviseur d'entreprises, seules les professions d'expert-comptable, de comptable, les professions juridiques d'avocat et de notaire ainsi que celle de courtier en assurance sont organisées par la loi, pas nécessairement de manière très similaire d'ailleurs .

Il y a lieu dès lors de se demander si une telle interprétation restrictive des termes "déontologie reconnue" si elle présente l'avantage particulièrement important de la sécurité juridique ne risque pas de constituer un frein important aux possibilités d'associations interprofessionnelles avec des personnes prestant des services connexes.

On constatera d'ailleurs, sur base d'une étude effectuée par la Fédération des Experts Comptables Européens, que dans certains pays d'Europe, il est possible moyennant le respect de certaines conditions (majorité des administrateurs et des droits de vote...) de constituer des sociétés multidisciplinaires pour **l'exercice** du contrôle légal des comptes, le contrôle des fusions ou le contrôle des apports en société.

Dans la majorité des pays toutefois, l'usage de sociétés interprofessionnelles est interdit pour l'exercice de ces activités.

L'autre interprétation qui consiste à considérer qu'"une certaine forme d'organisation représentative de la profession concernée" suffit est de l'avis du Conseil Supérieur, plus idoine mais suscite cependant un certain nombre de questions.

Une première question tient au fait que dans une telle approche, seuls les membres de l'organisation pourront s'associer avec des reviseurs d'entreprises, de sorte qu'il pourrait éventuellement être tenté pour l'organisation professionnelle de limiter voire de réduire le nombre de ses membres pour diminuer la concurrence.

L'adhésion à de telles organisations devrait par conséquent pouvoir être obtenue moyennant des conditions aussi objectives que possible.

Il va par ailleurs de soi que les récipiendaires doivent avoir pu faire la preuve des qualités professionnelles requises pour l'exercice de ladite profession selon des hauts standards de qualité. Enfin, il est important qu'en termes de membres ou de marché, l'organisation puisse être considérée comme l'interlocuteur représentant la profession en question.

Une deuxième question porte tout naturellement sur l'existence de règles déontologiques, sur la façon dont l'organisation professionnelle veille à leur respect ainsi que sur les sanctions susceptibles d'être administrées et qui doivent aller jusqu'à l'exclusion.

3. Indépendance du reviseur d'entreprises

De l'avis du Conseil Supérieur, une association interprofessionnelle, fût-elle de moyens, est susceptible de mettre en péril l'indépendance du reviseur d'entreprises.

C'est pourquoi, comme il a déjà eu l'occasion de le faire à propos des incompatibilités dans le règlement déontologique de l'IRE (cf. rapport 1992-1993, p.53), le Conseil Supérieur tient à rappeler que différentes dispositions qui ont pour objet, par application du principe de transparence, de garantir cette indépendance doivent être respectées selon le cas par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou par ceux-ci.

Appartiennent à la première catégorie, les articles 18 ter, alinéa 1er, 3° à 5°, et 18 quater de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Les reviseurs ont, quant à eux, à respecter dans ce domaine les articles 18 ter alinéas 3 et 4 de la loi susvisée, les articles 64 bis et 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ainsi que l'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises.

D. Considérations de procédure

Dans le souci du respect des compétences dévolues aux différents Instituts, Ordres et Associations représentatives concernées, le Conseil Supérieur a pris la décision de n'examiner, au cas par cas, que les demandes d'avis portant sur des associations soit avec des professions dont les Instituts, Ordres ou Associations représentatives ont *interrogé* l'IRE sur la possibilité de créer des associations regroupant les deux professions, soit avec des professions à l'égard desquelles le Conseil Supérieur est compétent.

E. Considérations particulières relatives à l'association de reviseurs d'entreprises avec des membres de l'Association Belge des Conseils en Organisation et en Gestion (ASCOBEL).

Les renseignements fournis de même que les statuts (art.5.c et f, 8 et 9) et le code de déontologie de l'Association Belge des Conseils en Organisation et en Gestion (ASCOBEL) semblent démontrer *prima facie* que cette association présente les garanties suffisantes en ce qui concerne les questions évoquées ci-dessus au point C.2.

Il y a lieu cependant de relever que plusieurs dispositions des statuts (art.2, 5, 7, 8, 9 et 11) font référence à un règlement interne qui doit régler notamment les détails relatifs à des structures d'accueil destinées à répondre aux besoins des professions intellectuelles apparentées à celle des conseils en management ou à agréer et réunir les conseillers individuels, la périodicité des vérifications des qualifications, les objectifs, la composition et les procédures du comité d'agrération, la procédure suivie par le comité d'agrération pour instruire les faits susceptibles de mener à l'omission ou à la radiation d'un membre des listes de l'association ainsi que les conditions d'admission et de radiation particulières pour les structures d'accueil déjà évoquées.

Il ressort des demandes adressées par le Conseil Supérieur à ASCOBEL que ledit règlement interne n'existe pas.

Le Conseil Supérieur est par conséquent d'avis qu'il ne lui est pas possible de se prononcer sur la

demande d'avis en ce qu'elle concerne ASCOBEL, faute de disposer de toutes les informations nécessaires.

Par ailleurs, le Conseil Supérieur tient dès à présent à souligner qu'une fois que des réponses complètes et adéquates auront été données aux questions relevées plus haut, dans le règlement interne, il appartiendra à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de veiller à s'informer du fonctionnement concret des procédures d'admission ainsi que du caractère effectif du contrôle du respect des règles déontologiques et des procédures susceptibles de mener à des sanctions.

F. Conclusions

Au regard de ce qui précède et compte tenu des informations dont il dispose, le Conseil Supérieur est d'avis :

- a) qu'un reviseur d'entreprises ne peut, à l'heure actuelle, constituer une association interprofessionnelle de moyens avec un comptable, un notaire, un avocat, un membre d'ASCOBEL, un courtier d'assurances ou des personnes pratiquant les activités de bureau d'interim, d'"Interim management" ou de courtier en fonds de commerce.
- b) qu'un reviseur d'entreprises peut, sous réserve de l'accord de l' Institut des Experts Comptables, constituer une association interprofessionnelle de moyens avec un expert-comptable.

4. AVIS RELATIF AU PROJET D'ARRETE ROYAL PORTANT MODIFICATION DE L'ARRETE ROYAL DU 22 NOVEMBRE 1990 RELATIF AUX DIPLOMES DES CANDIDATS EXPERTS-COMPTABLES

Monsieur le Ministre,

Je me réfère à ma lettre du 20 juillet 1995 par laquelle je vous indiquais que le Conseil Supérieur débattrait du projet d'arrêté royal sous rubrique au cours de sa réunion du 17 août 1995.

Il est apparu au cours de l'examen auquel le Conseil Supérieur a procédé que si le projet a pour seules vocations d'adapter l'arrêté royal susvisé en mettant fin à la limitation dans le temps de l'agrération des établissements d'enseignement repris en annexe à l'arrêté et de compléter la liste des établissements agréés, il s'intègre néanmoins dans le cadre plus vaste du problème de la formation des experts-comptables qui constitue un des éléments essentiels du débat relatif au rapprochement des professions de reviseur d'entreprise et d'expert-comptable au sein d'un seul institut.

En effet, à l'heure actuelle, l'accès au stage de reviseur d'entreprises est, sauf dérogation, réservé aux titulaires d'un diplôme correspondant à un programme d'études de quatre années au moins et délivré par une université, un établissement d'enseignement supérieur économique de niveau universitaire créé ou agréé par l'Etat, ou par un jury d'Etat tandis que le stage d'expert-comptable est, quant à lui, accessible aux diplômés de l'enseignement supérieur économique (gradués).

Le Conseil Supérieur est par conséquent d'avis que, dans l'attente d'une solution à ce problème, il pourrait être opportun de ne pas modifier l'arrêté du 22 novembre 1990.

Eu égard au fait que les établissements repris en annexe de cet arrêté ne sont agréés que jusqu'au 30 juin 1995, il serait par conséquent souhaitable de proroger les agrérations d'une ou deux années par exemple.

Le Conseil Supérieur estime cependant utile d'attirer votre attention sur le fait que ce faisant, l'agrération des nouvelles institutions, c'est-à-dire celles qui n'étaient pas reprises en annexe à l'arrêté du 22 novembre 1990 et qui sont reprises en annexe au projet d'arrêté, est reportée à une date ultérieure.

Restant à votre disposition pour répondre à toute question que la présente pourrait susciter de votre part, je vous prie de croire, Monsieur le Ministre, en l'expression de ma respectueuse considération.

5. AVIS PORTANT SUR LES NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION DE SOCIETES COMMERCIALES

D.8/09/95

Préambule

Les normes soumises en projet au Conseil Supérieur par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts Comptables ont pour objet de s'appliquer au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales visées aux sections VIII bis et VIII ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Elles sont le fruit de travaux réalisés par une commission composée de membres de l'IEC et de l'IRE et ont pour vocation de s'appliquer indistinctement aux membres des deux instituts confrontés à ce type d'opérations.

Commentaire:

Titre Le mot "norme" y est repris au singulier (dans la version en néerlandais, au pluriel) alors que dans le texte sont utilisés tantôt le pluriel (ex. 1.1., 1.1.5. et 3.1.2.), tantôt le singulier (ex. 1.1.2.). Un bref plan des normes faciliterait par ailleurs leur consultation.

1.1.2. Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il y aurait lieu d'aborder, dans ce point, la question de savoir si un rapport de réviseur d'entreprises sur les apports en nature n'est pas nécessaire en cas de scission avec procédure d'unanimité. En effet, si la question concerne certes les normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports, ces dernières n'abordent pas ce problème toujours controversé au sujet duquel l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a pourtant pris position de manière affirmative dans son Bulletin d'information de décembre 1993.

Le deuxième alinéa devrait préciser qu'il s'agit de l'expert-comptable inscrit au tableau des experts-comptables externes de l'Institut des Experts Comptables.

1.1.3. et 1.1.4. Le Conseil Supérieur estime qu'il serait prudent d'attirer l'attention sur le fait que les deux questions évoquées sont controversées.

1.1.6. Ce point devrait être omis. En effet, l'article 174/6, §1^{er} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoit dorénavant que l'article 33 bis, §6 n'est pas applicable en cas de fusion.

1.2. Le mot "notamment" devrait être inséré entre les mots "déclarer" et "dans", conformément aux articles 174/3 et 174/29.

1.2.2. Quoique la deuxième phrase du premier alinéa puisse paraître recommander un comportement excédant le prescrit légal, le Conseil Supérieur est d'avis que les dispositions légales concernées permettent la formulation de telles recommandations.

En ce qui concerne le second alinéa, même si la loi n'interdit pas à un commissaire-réviseur, ou lorsqu'il n'y a pas de commissaire-réviseur, à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable externe d'intervenir seul pour les différentes entreprises en cause et si le projet de normes a le mérite de mettre le problème en lumière et de tenter de le résoudre, le Conseil Supérieur estime qu'il serait opportun d'attirer l'attention du professionnel sur le fait qu'une telle position pourrait l'amener

à se trouver dans une situation difficile née des intérêts opposés soit des actionnaires des diverses sociétés, soit des actionnaires majoritaires par rapport aux actionnaires minoritaires dans le cas d'un groupe.

1.3.2. Il serait utile de rappeler sous ce point qu'en vertu des articles 174/3, §2, al.5 et 174/29, §2, al.5, le professionnel peut prendre connaissance sans déplacement de tout document utile à l'accomplissement de sa mission et obtenir auprès des sociétés participant à la fusion ou à la scission toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires. L'insertion d'un tel passage rendra par ailleurs le dernier alinéa du point 1.3.5. plus clair.

1.3.6. Le Conseil Supérieur est d'avis que les mots "sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif" devraient être omis dans la mesure où les dispositions citées ne prévoient pas une telle dispense.

2.1.4. Ce point stipule que le "commissaire-reviseur doit s'assurer que les informations relatives à l'opération ont été communiquées dans les délais légaux au conseil d'entreprise s'il existe". Aucune réglementation ne prévoit cependant de "délais légaux". Le Conseil Supérieur est par conséquent d'avis qu'il y a lieu de substituer au texte actuel le texte suivant : "Le commissaire-reviseur doit s'assurer que tous les documents communiqués aux associés (projet de fusion, rapport de l'organe d'administration...) ont été remis aux membres du conseil d'entreprise dans les délais imposés par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973)".

2.3.1. Il y aurait lieu, au troisième tiret, de préciser qu'il s'agit du 5° du §2 de l'article 174/4 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

2.4.1. Le Conseil Supérieur se demande si le mot "dénomination" ne devrait pas être remplacé par le mot "compréhension".

2.4.6. L'insertion d'un exemple faciliterait probablement la compréhension du dernier alinéa de ce point.

3.1.2. Dans la mesure où les données essentielles sur lesquelles le professionnel doit se prononcer, à savoir les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange et l'importance relative donnée à ces méthodes, ne doivent en vertu de l'article 174/3, §1er être reprises que dans le rapport de l'organe d'administration, le Conseil Supérieur est d'avis que lorsque le professionnel ne dispose pas de ce rapport, tout au moins en projet, il doit s'abstenir d'émettre une opinion et doit par conséquent proposer de retarder la réalisation de l'opération (voy., dans le même sens, le commentaire formulé par le Conseil Supérieur au sujet du point 2.2.4. du projet de normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports). La formulation actuelle de ce point semble par ailleurs en contradiction avec les points 2.1.2, 3.6 et 3.6.1..

3.1.3. Le Conseil Supérieur est d'avis que le second alinéa de ce point devrait être remanié. En effet, d'une part que faut-il entendre par "infractions significatives à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution ayant un effet sur l'opération" ? D'autre part la formulation employée semble impliquer que les conditions sont cumulatives, c'est-à-dire que ce n'est que lorsque les infractions significatives ont un effet sur l'opération que le professionnel ne pourra pas émettre un rapport sans réserve. Qu'en est-il lorsque le professionnel constate des infractions à d'autres législations que la loi comptable ? Par ailleurs, si les infractions à la loi comptable sont significatives et ont un effet sur l'opération, les normes devraient affirmer que le professionnel doit dans ce cas émettre des réserves .

3.3.2.Le dernier alinéa pourrait être rendu plus explicite par l'insertion d'un exemple.

3.5.1.Il serait adéquat de faire référence à l'article 174/7,alinéa 2 à la fin de la première phrase.

3.6.1.De l'avis du Conseil Supérieur, le rapport du professionnel ne peut être daté et signé qu'au moment où tous les travaux de contrôle ont été achevés (Voy.,dans ce sens, le commentaire formulé par le Conseil Supérieur au sujet du point 3.7.du projet de normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports).

Divers. A plusieurs reprises, le projet de normes traite des contacts entre le professionnel et le notaire (points 1.2.3., 2.1.3., 2.6.2.).Ces points devraient être regroupés dans un souci de clarté.

6. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION RELATIVE AU CONTROLE DES HOPITAUX

D.8/09/95

Prolégomènes

Le document qui fait l'objet du présent avis se distingue essentiellement du "projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux" soumis au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises en 1993 (v.rapport 1992-1993, p.12) en ce qu'il a été dépouillé de toute référence au guide de revision et qu'il aborde de manière plus détaillée le problème de la perception centrale.

*

*

*

Considérations de fond

D'une manière générale, le Conseil Supérieur s'interroge sur l'apport que peut constituer le projet, dans sa forme actuelle, tant pour des réviseurs d'entreprises qui exercent une mission près d'une institution hospitalière que pour la formation des professionnels. En effet, le texte soumis au Conseil Supérieur est constitué essentiellement de généralités exprimées sous la forme d'adaptations notamment des points 1.3., 1.4., 3.4.5., 3.5., 3.6.3., 3.6.5., 3.7. et 3.10. des normes générales de revision, de reprises de dispositions de la loi sur les hôpitaux (art.82 et 84) ou de la mention d'autres dispositions légales ou réglementaires (ex. point E du projet) .

En conséquence, le projet ne met pas assez l'accent sur les spécificités et les difficultés du contrôle des hôpitaux. A titre d'exemple, des points délicats ne sont qu'évoqués sommairement sous le titre "Aspects spécifiques du contrôle" (p.3).

Il en est ainsi de la confrontation de la mission du réviseur d'entreprises et des devoirs d'investigations qu'elle implique au secret médical (p.3).

D'une part, il paraît exagéré, au regard des articles 80 et 81 de la loi sur les hôpitaux de prévoir que **toutes** les données médicales doivent être vérifiables par le réviseur, d'autre part, on peut se demander si la phrase aux termes de laquelle "le secret médical ne peut pas avoir comme conséquence de limiter les possibilités de contrôle du réviseur, celui-ci étant tenu lui-même au secret professionnel" ne doit pas être à tout le moins sérieusement nuancée.

En effet, il semble bien que le secret professionnel -et le secret médical en particulier- constitue bel et bien un obstacle aux possibilités de contrôle dont dispose habituellement un réviseur. En outre, la théorie du "secret partagé" à laquelle il semble être fait allusion et qui constitue une dérogation au caractère d'ordre public du secret professionnel ne peut s'appliquer en l'espèce dans la mesure où les médecins et le réviseur n'ont pas le même client.

Par ailleurs, il ne semble pas que la certification des comptes des hôpitaux puisse être considérée, pour l'application à la matière du secret professionnel de la thèse des conflits de valeurs, comme une circonstance particulière et exceptionnelle commandant impérieusement un inflexible de la mesure du secret médical.

Un autre point abordé trop sommairement est relatif à ce qui est appelé “rattrapage” sans être autrement défini ou expliqué (p.3, c) et d)). Dans la mesure où cet aspect de la mission du reviseur est particulièrement délicat, il mériterait d’être explicité.

Considérations de forme

Il y aurait lieu, dans la version du projet rédigée en néerlandais, de faire précéder le dernier alinéa de la page trois de la lettre d), dans un souci de cohérence avec le texte en français.

La première phrase sous le point D.devrait être libellée de la manière suivante : “Le programme de travail concernant les opérations de perception centrale en vue de l’accomplissement de la mission de contrôle visée à l’article 84 de la loi hospitalière comportera : ...”.

7. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION RELATIVE AU CONTRÔLE DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS FIGURANT DANS L'ANNEXE.

D.23/10/1995

Préambule

Le projet de recommandation soumis au Conseil Supérieur a pour objet d'une part de développer ce que prévoient les normes générales de revision en ce qui concerne le contrôle des informations reprises dans l'annexe aux comptes annuels et aux comptes consolidés et d'autre part de fournir des indications relatives au contrôle des estimations comptables.

Commentaire :

Observation préliminaire : le Conseil Supérieur est d'avis qu'il serait plus adéquat de traiter les deux sujets dans des recommandations différentes. Leur importance, la présentation en deux chapitres, la pratique étrangère et le fait que le contrôle des estimations comptables doit aussi porter sur le bilan et le compte de résultats démontrent en effet que les sujets sont distincts.

Note de bas de page (2) : la référence au point 1.1.3. des normes générales de revision doit être remplacée dans le texte en français par une référence au point 1.1.2.c.. Cette dernière référence devrait être mentionnée dans le texte en néerlandais.

Introduction : le texte devrait être remanié afin qu'il corresponde mieux au contenu du projet. Ainsi, à titre d'exemple, on ne distingue pas à la lecture du projet en quoi il développe "les diligences normales du commissaire-reviseur ou du reviseur désigné pour le contrôle des comptes consolidés dans ce domaine". Il devrait en outre mieux respecter l'ordre dans lequel les sujets sont abordés. Dans cette mesure, l'introduction pourrait constituer un bon substitut à une table des matières.

Les termes "information de même nature" devraient être plus explicites.

Chapitre premier : contrôle des estimations comptables :

De l'avis du Conseil Supérieur, il y aurait lieu de faire état, dans cette partie du projet, du fait que le contrôle des estimations comptables intervient notamment à l'occasion du contrôle des informations relatives aux perspectives d'avenir de l'entreprise (cf. information du conseil d'entreprise).

Aucune autre observation ne paraît devoir être formulée. En effet, le projet s'inscrit très fidèlement dans la ligne des recommandations internationales en la matière.

Chapitre deux : contrôle des informations de l'annexe aux comptes annuels et aux comptes consolidés :

- 2.1.3. La dernière phrase devrait être adaptée afin de tenir compte de l'existence du formulaire pour le dépôt des comptes consolidés dont l'usage n'est cependant pas obligatoire.
- 2.1.4. Il y aurait lieu de préciser que ce qui est indiqué dans ce passage vaut aussi pour les comptes consolidés.
- 2.3. La troisième phrase peut être omise dans la mesure où son contenu est répété et précisé au point 2.3.1.. Il en est de même de la dernière phrase dont le contenu figure aussi au point 2.3.2.. Il serait en outre utile de faire référence explicitement aux dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 (art.15 à 17).
- 2.3.2. Dans la version en français du projet, le verbe "mentionnera" doit vraisemblablement être inséré entre les mots "et" et ",dans" *in fine* de ce point.
- 2.4.à 2.6. Il serait utile d'expliquer pourquoi s'agissant du contrôle des informations figurant dans l'annexe aux comptes annuels et aux comptes consolidés, la recommandation porte en fait plus particulièrement sur les litiges en cours, les sûretés et autres droits ou engagements et les relations avec les administrateurs et les entreprises liées et ne fait plus référence aux dispositions de l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises.
- 2.6. Afin d'éviter toute confusion, les termes "entreprises liées" devraient être systématiquement préférés aux mots "parties liées" dans les points 2.6.1. à 2.6.5.. Il en est de même dans la version en néerlandais dans laquelle les termes "verbonden ondernemingen" qui ont un sens juridique précis devraient être préférés aux expressions "verbonden partijen" et "verbonden vennootschappen" utilisées indistinctement dans le projet. Le mot "relatif" devrait être mis au pluriel dans la version en français.
- 2.6.1. La deuxième phrase devrait être remaniée afin que son contenu corresponde plus fidèlement à la définition que le chapitre III de l'annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 donne de la notion d'entreprise liée et reprenne par exemple la notion de consortium.
- 2.6.4. Le terme "maison-mère" devrait être remplacé par les mots "entreprise-mère".
- 2.6.9. Dans un souci de clarté, le mot "contrôlée" qui figure dans la première phrase pourrait être supprimé ou accompagné des mots "par le commissaire-reviseur ou le reviseur désigné à cet effet". Il y aurait lieu en outre de faire état de la mention dans l'annexe XVIII du rapport consolidé de gestion. Le Conseil Supérieur est par ailleurs d'avis que la condition d'équivalence requise des comptes et du rapport consolidé de gestion de l'entreprise-mère ne relevant pas du droit d'un Etat membre de l'Union Européenne pour qu'ils puissent libérer sa filiale, elle-même entreprise-mère, de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion devrait être explicitée. Il s'agit en effet d'un problème extrêmement délicat en ce qui concerne la responsabilité des reviseurs dont le Conseil Supérieur du Revisorat a fait état dans son avis du 23 octobre 1992 relatif à la recommandation relative à la certification des comptes annuels consolidés et au sujet duquel aucun éclaircissement n'a jusqu'à présent été fourni par les instances de l'Union Européenne. En outre, le Conseil Supérieur estime que la formule selon laquelle

“le reviseur pourra reconnaître l'équivalence dans la mesure où il est *généralement* admis que les principes comptables appliqués dans le pays où l'entreprise-mère établit ses comptes sont dans *leurs (5) aspects principaux compatibles* avec les règles de la directive” est trop vague et laisse une marge de manoeuvre trop grande par rapport aux exigences formulées par l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990. En effet, il faut déduire de cette disposition que le reviseur doit pouvoir notamment attester que la condition selon laquelle les comptes consolidés *et le rapport consolidé de gestion* ont été établis de façon équivalente à des comptes et rapports établis en conformité avec la 7ème directive a bien été remplie.

Sans pour autant vouloir préjuger de l'interprétation que les instances européennes pourraient donner de la notion d'équivalence, le Conseil Supérieur préconise de remplacer la phrase susvisée par la phrase suivante : “Dans la seconde hypothèse, le reviseur ne pourra attester que cette condition est remplie que si il est généralement admis que les principes comptables qui ont présidé à l'établissement des comptes de l'entreprise-mère sont compatibles avec les règles de la 7ème directive.”.

Il serait adéquat de limiter la portée du dernier alinéa à l'exemption visée à l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 et commentée plus haut dans le projet. En effet, l'exemption visée à l'article 9 dudit arrêté et qui concerne les petits groupes est quant à elle, opposable au conseil d'entreprises.

Divers

De l'avis du Conseil Supérieur, il y aurait lieu d'attirer l'attention des reviseurs sur le fait qu'en principe, les entreprises ayant obtenu une dérogation du Ministre des Affaires Economiques ou des Petites et Moyennes Entreprises en vertu de l'article 15 de la loi du 17 juillet 1975 doivent en faire mention dans l'annexe de sorte qu'il appartient au reviseur de vérifier si les conditions auxquelles l'utilisation de la dérogation a été subordonnée ont bien été respectées.

(5) Et non "ses".

8. AVIS RELATIF A L'EVOLUTION DES PROFESSIONS COMPTABLES

D.23/10/1995

1. Introduction

Leur rôle essentiel à l'égard des entreprises et au profit de la collectivité toute entière fait des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables des acteurs essentiels de la vie économique et sociale de notre pays. C'est la raison pour laquelle la mission de contribuer à ce qu'ils exercent leurs activités dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale a été confiée au Conseil Supérieur.

L'organisation de ces professions, telle qu'elle existe actuellement, est le fait de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

Dans l'esprit du législateur de l'époque, le réviseur d'entreprises était le contrôleur de l'entreprise (art.3 de la loi du 22 juillet 1953) alors que l'expert-comptable en était le conseiller (art.78 de la loi du 21 février 1985).

L'équilibre créé par la loi entre les deux professions fut cependant progressivement modifié essentiellement d'une part, par l'accroissement du nombre de réviseurs d'entreprises sans augmentation parallèle significative du nombre de mandats et par la concentration desdits mandats et d'autre part, par l'octroi aux experts-comptables de la faculté d'accomplir, dans les entreprises dans lesquelles aucun commissaire-réviseur ne doit être nommé, certaines missions réservées auparavant aux réviseurs d'entreprises (lois des 18 et 20 juillet 1991 et loi du 29 juin 1993) .

Partant, de nombreux réviseurs ont été amenés à développer des activités ne consistant pas essentiellement en du contrôle, voire à demander leur inscription simultanée aux tableau des membres de l'Institut des Experts Comptables afin de pouvoir exercer cette activité.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises lui-même a initié une campagne en direction des petites et moyennes entreprises, entreprises non soumises à l'obligation de nommer un commissaire-réviseur, afin de les informer sur ce que peut faire le réviseur d'entreprises en tant que conseiller.

La modification apportée par la loi du 13 avril 1995 à l'article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (6) et qui aura pour effet, lorsqu'elle entrera en vigueur, de diminuer le nombre de sociétés tenues de nommer un commissaire-réviseur ne fera qu'accroître encore la nécessité pour certains réviseurs d'entreprises d'exercer d'autres activités que la certification des comptes.

Enfin, la création récente, à coté de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables, de l'Institut Professionnel des Comptables est un autre élément venu modifier le contexte dans lequel se meuvent les professionnels du secteur comptable.

(6) Voy. à ce sujet l'avis émis par le Conseil Supérieur et repris dans son rapport 1993-1994, p.33.

2. Difficultés

Ces modifications ont donné naissance à une vive concurrence entre les professions et les instituts, ce qui a nui à divers égards au développement harmonieux de ce secteur professionnel .

A titre d'exemple, les relations difficiles entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables n'ont toujours pas permis la mise en place d'un système adéquat de passerelles susceptibles d'offrir la possibilité à des professionnels de voir évoluer leur carrière, malgré le souhait formulé dans l'exposé des motifs de la loi du 21 février 1985 que les deux professions ne soient pas séparées par des cloisons étanches et que des possibilités soient créées de passer, sans difficultés excessives, de l'une à l'autre.

La question soulevée plus récemment de la reconnaissance du titre de conseil fiscal et de l'éventuelle création d'un institut rassemblant ces spécialistes risque à cet égard de donner lieu à des difficultés complémentaires eu égard au fait que cette activité est aussi déjà exercée par les comptables, les experts-comptables et les reviseurs d'entreprises.

Une autre forme de concurrence s'est développée au sein même des professions et notamment à l'intérieur de la profession de réviseur d'entreprises entre des structures de taille différente.

Si une telle concurrence peut à priori paraître souhaitable, en ce qu'elle devrait en principe, idéalement, donner lieu à un accroissement de la qualité des services prestés, il y a lieu cependant de relever que la concurrence s'est placée au niveau du montant des honoraires ce qui pose différents problèmes tant dans le cas de professionnels isolés que dans celui de professionnels oeuvrant dans de plus grandes structures.

En ce qui concerne les cabinets de plus petite taille, cette concurrence a pour effets que certains réviseurs ne sont plus à même de prêter adéquatement les services requis par leur fonction et de répondre aux attentes formulées à l'égard de la profession dans l'intérêt général.

Par ailleurs, contraints de développer d'autres activités, il leur devient difficile de rester le professionnel du contrôle que le titre de réviseur d'entreprise qu'ils portent implique qu'ils soient.

En ce qui concerne les réviseurs regroupés au sein d'un cabinet faisant partie d'un groupe offrant aux entreprises - et souvent à la même entreprise - une vaste gamme de services dont l'expertise comptable, la révision, le conseil fiscal, le conseil en organisation, *l'interim management* ou le conseil en informatique par exemple... le problème se pose en d'autres termes.

En effet, si la multidisciplinarité n'est certainement pas contestable en elle-même notamment car elle répond à une demande des entreprises, elle est parfois accompagnée d'un mécanisme de *cross-subsidization* qui consiste à proposer des honoraires peu élevés pour ce qui concerne le contrôle revisoral car l'activité de conseil fiscal par exemple, prestée auprès de la même entreprise par une autre société du groupe, compensera cette perte de revenus.

Ce procédé n'est pas admissible en ce qu'il paraît difficilement concevable que dans une pareille situation, le réviseur dispose réellement de toute l'indépendance voulue pour s'acquitter de sa mission.

Or l'indépendance est le pilier central de la profession de réviseur d'entreprises et la garante de sa crédibilité.

Enfin, la double appartenance outre le fait qu'elle peut conduire à des confusions sur le rôle des

différents professionnels dans le chef des "consommateurs" de leurs services, est de nature à poser de délicats problèmes d'ordre déontologique et le cas échéant disciplinaire.

3. Propositions du Conseil Supérieur

A. Il est souhaitable que les Instituts mettent prioritairement en oeuvre la déclaration d'intention à laquelle ils ont souscrit ensemble en mai 1995 et dans laquelle ils se sont engagés à étudier les voies de rapprochement entre les deux professions.

De l'avis du Conseil Supérieur, il importe en effet de mettre fin à la concurrence entre l'IRE et l'IEC afin qu'ils puissent collaborer de la manière la plus efficace possible dans le domaine de la formation (formation permanente...) et des services d'études notamment ainsi que dans la recherche des moyens permettant aux professionnels de la revision et de l'expertise comptable de jouer le rôle important qui leur incombe dans la prévention des difficultés des entreprises et en matière de fraude.

B. Simultanément, le Conseil Supérieur se propose d'entamer avec les parties concernées une réflexion globale relative à une réforme en profondeur de l'organisation de ces professions .

Cette réflexion devrait s'articuler autour de quatre concepts majeurs :

- l'exigence d'une formation de haut niveau adaptée à chaque profession
- la spécialisation de l'activité professionnelle rendue nécessaire par la complexité croissante des matières à maîtriser et par le besoin du consommateur de pouvoir rapprocher le titre porté d'un service presté
- l'interdiction en conséquence de la double (ou triple) appartenance
- l'application du cadre légal et réglementaire tant aux professionnels indépendants qu'à ceux de leurs employés qui exercent la profession

Elle ne peut, de l'avis du Conseil Supérieur, être envisagée de manière cohérente sans associer aux débats les comptables et dans l'hypothèse où leur titre serait reconnu, les conseils fiscaux.

Les quatre professions en question devraient en effet prendre finalement place au sein d'un même institut organisé paritairement, de telle manière que leur développement soit coordonné dans une perspective de complémentarité en tenant compte de leurs spécificités et sous la compétence du Conseil Supérieur.

C. En conséquence, il devrait être envisagé, à titre de phase intermédiaire, d'étendre la compétence du Conseil Supérieur aux professions auxquelles elle ne s'applique pas encore afin qu'il puisse notamment, par sa faculté d'organiser une concertation permanente, jouer un rôle de coordinateur et apaiser la concurrence aigüe qui existe entre les professions et entre les Instituts respectifs.

Editeur responsable: K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode
Dépôt légal: D/1996/2295/24