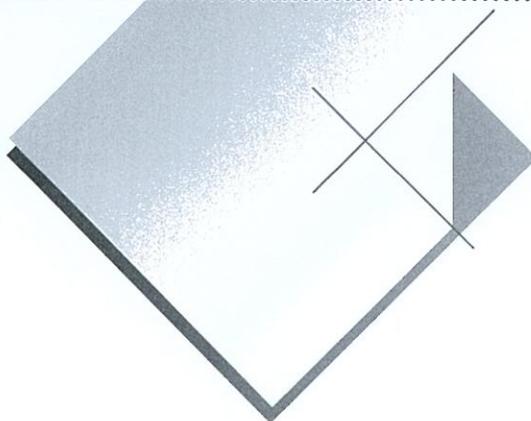


Conseil Supérieur  
du Revisorat d'Entreprises  
et de l'Expertise Comptable

RAPPORT ANNUEL  
1998 - 1999



SECRETARIAT: MINISTÈRE 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 48 71



## TABLE DES MATIÈRES

I. COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE	p. 5
II. PREFACE	p. 7
III. NOMBRE DE REUNIONS	p. 9
IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR	p. 9
V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS	p. 16

### ANNEXES

1. AVIS PORTANT SUR UNE PROPOSITION DE MODIFICATION DE L'ARRETE ROYAL DU 22 NOVEMBRE 1990 RELATIF AUX DIPLOMES DES CANDIDATS EXPERTS-COMPTABLES.	p. 19
2. AVIS RELATIF AU PROJET DE NORME CONCERNANT LE CONTROLE CONFRATERNEL.	p. 21
3. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DE LA SITUATION D'UNE SOCIETE A FORME COMMERCIALE A L'OCCASION DE LA TRANSFORMATION EN UNE AUTRE FORME JURIDIQUE.	p. 23
4. AVIS RELATIF A TROIS PROJETS D'ARRETES ROYAUX D'EXECUTION DE LA LOI DU 22 AVRIL 1999 RELATIVE AUX PROFESSIONS COMPTABLES ET FISCALES.	p. 26
5. RECOMMANDATION RELATIVE A L'INDEPENDANCE DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET DES EXPERTS-COMPTABLES EXTERNES.	p. 34



**I. COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR  
DU REVISORAT D'ENTREPRISES  
ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE <sup>1</sup>**

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**  
**Kris PEETERS**  
**Jean-Luc STRUYF**  
**Bergie VAN DEN BOSSCHE**

<sup>1</sup>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) et arrêté royal du 29 août 1997 (M.B., 4 octobre 1997, p.26.227).



## II. PREFACE

Le présent rapport constitue le cinquième et dernier rapport du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable.

L'entrée en vigueur le 29 juin 1999 de la loi relative aux professions comptables et fiscales a en effet eu pour conséquence de transformer ledit Conseil en Conseil Supérieur des Professions Economiques, cette nouvelle dénomination traduisant l'extension des compétences du Conseil Supérieur aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés.

C'est la raison pour laquelle le rapport couvre une période s'étendant du 1er janvier 1998 au 28 juin 1999.

L'adoption, le 22 avril 1999, de cette loi et de la loi relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux est un évènement majeur de cette période.

Au terme de plusieurs essais et d'importants efforts, l'activité de conseil fiscal est réglementée dans le but d'une meilleure protection du contribuable, sans création de monopole et au sein des Instituts regroupant déjà des professionnels ayant une activité fiscale importante.

L'accès au titre de conseil fiscal d'une part et au titre de comptable-fiscaliste agréé d'autre part sera subordonné au respect de certaines conditions (diplôme, stage, examen,...).

Cependant, pendant une période transitoire, il sera possible, aux experts-comptables et aux personnes exerçant l'activité de conseil fiscal ainsi qu'aux comptables agréés, d'accéder à ces titres en répondant à certains critères libellés notamment en termes d'expérience professionnelle et de diplôme.

Le Conseil Supérieur a relevé dans un avis émis au sujet de l'octroi du titre de conseil fiscal pendant la période transitoire combien il était essentiel que l'examen du respect de ces critères soit accompli avec sérieux et rigueur.

Par ailleurs, quand bien même elles ne réalisent pas immédiatement le regroupement des différentes professions comptables et fiscales au sein d'un seul Institut que le Conseil Supérieur préconise, ces lois constituent néanmoins un pas décisif dans cette direction.

C'est en effet dans cette perspective qu'il faut voir l'extension des compétences du Conseil Supérieur et l'institutionnalisation du Comité inter-instituts composé des présidents et vice-présidents de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts Comptables et des Conseils Fiscaux et de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Le Conseil Supérieur incite dès lors les Instituts à collaborer et à partager les compétences et ressources spécifiques dont ils disposent de la manière la plus optimale et aussi souvent que possible, ainsi que c'est déjà le cas pour l'élaboration de certaines normes et recommandations.

Au cours de la période couverte par le présent rapport, le sujet auquel le Conseil Supérieur consacra prioritairement ses réflexions fut l'indépendance du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable externe, pierre angulaire sur laquelle reposent ces professions.

Pour l'élaboration de sa recommandation, le Conseil Supérieur a pu compter sur la collaboration des Instituts et il les en remercie.

Différents autres sujets tels qu'une proposition de modifier l'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, un projet de norme concernant le contrôle confraternel des experts-comptables et le contrôle de la situation d'une société à l'occasion de la transformation de sa forme juridique furent aussi examinés par le Conseil Supérieur.



### III. NOMBRE DE REUNIONS

Au cours de la période couverte par le présent rapport, le Conseil Supérieur s'est réuni onze fois.

### IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR

#### 1. Avis et recommandations :

Quatre avis et une recommandation ont été émis au cours de la période faisant l'objet du présent rapport.

#### **A. Avis portant sur une proposition de modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables.**

Dans le courant de l'année 1998, le Ministre de l'Agriculture et des Classes Moyennes a saisi le Conseil Supérieur d'une proposition de modifier l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables afin que la reconnaissance des établissements repris en annexe à l'arrêté ne soit plus limitée dans le temps.

Le Conseil Supérieur n'émit aucune objection de principe à l'égard de la proposition mais, craignant que l'absence de limitation dans le temps de l'agrément puisse avoir pour effet de diminuer progressivement le niveau général de formation des candidats experts-comptables, il préconisa de maintenir l'examen d'entrée pour les candidats issus d'établissements agréés afin que la constatation d'un trop grand nombre d'échecs puisse permettre à l'Institut de porter le problème à la connaissance des Ministres compétents

afin que les mesures adéquates soient prises.

S'agissant des candidats porteurs d'un diplôme universitaire belge, d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique complété par une formation d'au moins une année, le Conseil Supérieur a préconisé, dans un souci d'harmonisation avec la situation en vigueur à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qu'ils puissent bénéficier de dispenses.

#### **B. Avis relatif au projet de norme concernant le contrôle confraternel.**

Le projet de norme soumis pour avis au Conseil Supérieur par l'Institut des Experts Comptables avait pour objet d'organiser sur la base de l'article 84 de la loi du 21 février 1985 - devenu l'article 28 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales - un système de surveillance basé sur la confraternité plutôt que sur l'investigation administrative.

Au cours de l'examen auquel il a procédé, le Conseil Supérieur a constaté que le projet s'inspirait dans une très large mesure de la norme concernant le contrôle confraternel en vigueur à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sans cependant en reprendre certains points (fréquence du contrôle, moment du premier contrôle, contrôles intermédiaires) que le Conseil Supérieur estimait importants.

C'est pourquoi, à côté d'observations plus formelles et de la recommandation qu'une expérience professionnelle minimale en qualité d'expert-comptable externe soit exigée des candidats aux fonctions d'expert-comptable chargé du contrôle confraternel ("expert-comptable désigné"), le Conseil Supérieur a suggéré de régler ces points dans le projet.

### **C. Avis portant sur le projet de normes relatives au contrôle de la situation d'une société à forme commerciale à l'occasion de la transformation en une autre forme juridique.**

Les articles 164, §2, 166 et 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoient chacun pour les formes de sociétés qu'ils visent que la transformation ne peut être décidée qu'après qu'un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois ait été établi et qu'un réviseur d'entreprises ou, depuis la loi du 20 juillet 1991, un expert-comptable externe ait fait rapport sur cet état et indiqué s'il traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société.

Le projet de normes élaboré par une commission mixte IRE-IEC et soumis pour avis au Conseil Supérieur avait vocation à remplacer les normes relatives au contrôle de la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique approuvées par le Conseil de l'IRE en sa séance du 11 janvier 1980 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984 ainsi que la norme relative à la transformation des sociétés applicables aux experts-comptables externes (Vademecum IEC, p. 123).

La différence majeure que présentait le projet par rapport aux anciens textes consistait dans le fait que désormais cette mission, qui donne lieu à une attestation sur le caractère complet, fidèle et correct de l'état résumant la situation active et passive de la société, ne pouvait plus s'appuyer sur un examen limité mais devait faire l'objet d'un contrôle plénier à savoir un contrôle constitué d'un ensemble cohérent de contrôles successifs et reliés entre eux qui seul permet au professionnel de se convaincre du caractère exact et complet des opérations enregistrées. Un tel contrôle n'implique cependant pas que toutes les

transactions doivent être vérifiées. Il ne s'agit donc pas d'un contrôle complet.

Le projet de norme était ainsi en harmonie avec les prescriptions de l'International Federation of Accountants (ISA 910)<sup>3</sup> et mettait fin à une incohérence déjà relevée par le Conseil Supérieur du Ravisorat d'Entreprises dans son avis relatif au projet de recommandation de contrôle du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatif à la mise en oeuvre d'un examen limité (rapport 1992-1993, p.41).

Le Conseil Supérieur a formulé deux observations générales à propos du projet.

Il a tout d'abord mis en exergue le fait que, contrairement à ce qu'une lecture superficielle des dispositions en cause pourrait laisser penser, la mission du professionnel comptable ne se limite pas à une vérification de l'actif net mais a aussi pour objet d'éclairer les associés sur la situation sociale, de sorte que les termes utilisés dans les dispositions ("*caractère fidèle de l'état résumant la situation active et passive de la société*") correspondent bien à la volonté du législateur et ne doivent pas être précisés afin de différencier cette mission de celle du commissaire-réviseur.

Il a ensuite, sur la base de l'examen systématique des procédures et décisions disciplinaires auquel il procède depuis plusieurs années, recommandé que l'attention des professionnels comptables soit attirée sur l'indispensable indépendance - d'apparence notamment - qui doit caractériser cette mission.

Outre différentes suggestions de corrections visant à améliorer la qualité formelle du projet, le Conseil Supérieur a préconisé que les Instituts

<sup>3</sup>La norme internationale d'audit 910 "Engagements to Review Financial Statements" (mission d'examen limité d'états financiers) prévoit en effet qu'une mission d'examen limité fournit un niveau d'assurance modéré que les informations examinées ne comportent pas d'anomalie significative, et se traduit par une assurance négative (traduction en français de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).

se prononcent plus clairement dans le projet sur la question de savoir si, à défaut d'avoir pu atteindre le quorum au cours d'une assemblée générale réunie dans le délai légal de trois mois, une seconde assemblée peut être réunie après le délai de trois mois ou si une nouvelle situation et un nouveau rapport étaient alors nécessaires.

#### **D. Avis relatif à trois projets d'arrêtés royaux d'exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.**

En date du 28 avril 1999, trois projets d'arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales furent soumis pour avis urgent au Conseil Supérieur.

Ces projets avaient essentiellement et respectivement pour objet de déterminer le moment de l'entrée en vigueur des lois du 22 avril 1999 relatives aux professions comptables et fiscales et à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, de fixer les conditions de l'octroi du titre de conseil fiscal pendant une période transitoire et de déterminer les diplômes susceptibles de donner accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Le Conseil Supérieur ne formula aucune objection de principe à l'égard des projets d'arrêtés. Il recommanda cependant, dans un souci de sécurité juridique, que les deux lois, l'arrêté royal relatif à la période transitoire et l'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux entrent simultanément en vigueur.

Ces deux derniers arrêtés donnèrent lieu en outre à quelques observations du Conseil Supérieur.

S'agissant tout d'abord du projet d'arrêté relatif à la période transitoire, le Conseil Supérieur

recommanda que puisse aussi bénéficier de l'octroi du titre de conseil fiscal pendant la période transitoire, celui qui justifie avoir exercé pendant quinze ans au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal.

Il insista aussi sur le fait que l'objectif poursuivi par le législateur d'améliorer la qualité de l'activité de conseil fiscal et le souci de ne pas porter atteinte à la crédibilité du titre légal nouvellement créé de conseil fiscal, de ceux qui peuvent légitimement prétendre à le porter et par conséquent de l'Institut lui-même exigent qu'il soit fait application des dispositions transitoires avec rigueur, en particulier en ce qui concerne l'appréciation de la condition relative à l'expérience professionnelle.

S'agissant du projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, le Conseil Supérieur constata que sa rédaction s'inspirait en grande partie de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables mais que par rapport à ce texte, il visait aussi dorénavant les diplômes de gradués délivrés par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle ainsi que certains diplômes sanctionnant des formations plus tournées vers la fiscalité et reprises sur une liste annexée. En outre, le projet transposait partiellement la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans.

A côté d'observations visant à l'amélioration de la qualité formelle du projet, le Conseil Supérieur suggéra de prendre aussi en considération parmi les formations susceptibles de donner accès à la fonction de conseil fiscal le diplôme de gradué en sciences juridiques.

De la même manière, il s'interrogea sur les raisons pour laquelle est limitée aux seuls établissements d'enseignement supérieurs économiques de niveau universitaire la faculté de délivrer des diplômes donnant accès aux fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal alors que cette limitation n'existe pas pour les diplômes universitaires.

Enfin, de l'avis du Conseil Supérieur, le projet devait être adapté afin que la transposition de la directive susvisée s'applique aussi aux conseils fiscaux.

### **E. Recommandation relative à l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes.**

En 1998, après avoir fait état à plusieurs reprises de ses préoccupations en la matière et compte tenu à la fois des résultats de l'examen des procédures disciplinaires auquel il procède, des regroupements au sein de la profession comptable, de son évolution et des travaux menés au sein de différentes enceintes nationales, européennes et internationales, le Conseil Supérieur a décidé d'émettre d'initiative une recommandation relative à l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes.

Dans l'élaboration de sa recommandation, le Conseil Supérieur s'est appuyé notamment sur les réponses fournies par les Instituts à un questionnaire qu'il avait établi, sur divers documents européens et internationaux ainsi que sur les travaux menés par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes au cours d'une journée technique consacrée à l'éthique et au comportement professionnel.

Dans une première partie de sa recommandation, le Conseil Supérieur définit les notions d'in-

dépendance en apparence et d'indépendance d'esprit avant de procéder à l'inventaire d'une part des dispositions exigeant des Instituts et des experts-comptables externes et des réviseurs d'entreprises qu'ils prennent les mesures requises pour que l'indépendance caractérise l'exercice de leur profession et d'autre part des dispositions ayant pour objet de préserver l'indépendance - en général d'apparence - de ces professionnels.

La deuxième partie de la recommandation est consacrée aux menaces à l'égard de l'indépendance que peuvent constituer la concurrence, l'appel d'offres dans certains cas, l'offre de multiples services à la société à l'égard de laquelle la mission de contrôle est exercée, les associations interprofessionnelles, les missions relevant d'un même groupe d'intérêts et le rôle du conseil d'administration dans la nomination, la fixation de la rémunération et les relations avec le commissaire-réviseur.

Les mesures qui, de l'avis du Conseil Supérieur, sont susceptibles de préserver ou d'accroître l'indépendance sont exposées dans la troisième et dernière partie de la recommandation.

S'agissant tout d'abord des mesures ne requérant pas l'intervention du législateur, le Conseil Supérieur a recommandé aux Instituts et aux professionnels de veiller au respect des dispositions légales existantes. Il a aussi demandé aux Instituts de lui communiquer périodiquement une synthèse des résultats des contrôles confraternels effectués.

Le Conseil Supérieur a recommandé aux entreprises de mettre tout en oeuvre afin que le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe puisse accomplir sa mission en toute indépendance.

Plusieurs membres ont suggéré aux grandes sociétés, et en particulier aux sociétés cotées, de s'inspirer à cet égard des principes de gouvernement d'entreprises développés en Belgique.

D'autres membres ont quant à eux considéré qu'à défaut d'organisation par le législateur, les comités d'audit ou de nomination ne devaient pas interférer dans la procédure de nomination du commissaire.

Le Conseil Supérieur a ensuite envisagé cinq mesures requérant l'intervention du législateur.

Il s'agit tout d'abord de la limitation du nombre de renouvellement des mandats de commissaire-reviseur.

Deux membres sont d'avis que le nombre de renouvellements possibles devrait être légalement limité à trois. Les autres membres recommandent quant à eux que soit étudiée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, la possibilité d'organiser au sein de chaque cabinet une rotation de l'associé en charge du contrôle légal, pour chaque entreprise contrôlée, tout en veillant à ce que l'indépendance réelle soit renforcée et non seulement l'indépendance d'apparence.

La précision des incompatibilités et la limitation à l'offre de multiples services par les commissaires-reviseurs et les réseaux auxquels ils appartiennent constitue la deuxième mesure examinée.

La majorité des membres du Conseil Supérieur estiment que le régime mis en place en matière d'incompatibilités par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales peut être maintenu en l'état pourvu que les reviseurs d'entreprises en respectent les conditions de manière loyale.

Deux membres cependant considèrent que le régime des incompatibilités devrait être plus strict.

Enfin, les avantages et les inconvénients de trois autres mesures seront soigneusement évalués par le Conseil Supérieur avant que des recommandations ne soient, le cas échéant adressées au législateur. Il s'agit de l'obligation pour certaines importantes sociétés de nommer un collègue de reviseurs émanant de cabinets dif-

férents, de la création d'un fonds indépendant chargé de rémunérer les commissaires-reviseurs et de la possibilité pour le conseil d'entreprise de présenter un candidat réviseur au poste de commissaire.

---



## 2. Divers :

---

Au cours de la période écoulée, le Conseil Supérieur continua à procéder à l'examen des documents que lui transmettent les Instituts en relation avec la surveillance de l'exercice des activités professionnelles et la discipline.

Le Conseil Supérieur fut informé de ce que la plainte qu'il avait introduite contre un réviseur d'entreprises en 1996, sur la base de l'article 101, §3 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises - devenu l'article 54, §3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales - avait donné lieu à une mesure de radiation ramenée en appel à une mesure de suspension d'une année.

---



Le Conseil Supérieur consacra un examen attentif aux notes techniques que lui adressèrent les Instituts et qui portaient d'une part sur les missions en relation avec le concordat judiciaire et d'autre part sur l'implication de l'an 2000 en matière de revision.

Il prit aussi connaissance avec intérêt de la modification apportée par l'Institut des Experts Comptables à la norme relative à la formation professionnelle qui prévoit dorénavant que quarante heures effectives par an doivent être consacrées à l'amélioration des connaissances professionnelles ainsi que de l'accord du 30 mars 1998 entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

et l'Institut des Experts Comptables en matière de passerelles.



C'est aussi au cours de la période couverte par le présent rapport que fut mis en place par la Commission européenne, à la suite de son Livre vert concernant le rôle, la position et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, un comité sur les questions de contrôle légal des comptes ("*Committee on auditing*").

Afin de contribuer à un relèvement général de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et d'améliorer la situation actuelle en ce qui concerne la libre prestation des services d'audit, la mission de ce comité, telle qu'elle ressort de la Communication de la Commission concernant le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne (J.O.C.E., C.143 du 8 mai 1998) consiste à :

- procéder à une évaluation des normes internationales en vigueur en matière d'audit et de leur application dans le cadre de l'Union européenne, de manière à déterminer si l'application de ces normes répond pleinement aux exigences de l'Union européenne en matière de contrôle légal ou s'il y a lieu de combler des lacunes,
- contribuer aux travaux engagés dans le cadre de l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC (International Federation of Accountants), y compris au niveau de la coordination des analyses portant sur les "*exposure drafts*" (projets de normes),
- procéder à l'examen des systèmes de contrôle de qualité de l'audit comptable qui existent dans les Etats membres et proposer éventuellement des améliorations,
- examiner les propositions concernant l'adoption d'un corps de principes fondamentaux en matière d'indépendance élaborés par la profession comptable européenne.

Au moment où le présent rapport est rédigé, le Comité s'est déjà réuni quatre fois et a abordé des sujets tels que l'examen des systèmes de contrôle de qualité (ex. contrôle confraternel), la compatibilité des normes de revision dans les différents Etats membres avec les normes internationales de l'IFAC, le rôle du contrôleur légal des comptes en présence d'une fraude et l'indépendance.

Les travaux du Comité ont généralement pour point de départ une étude réalisée par la Fédération des Experts-Comptables Européens.

Le Conseil Supérieur est représenté par son conseiller scientifique au sein de la délégation belge qui comprend aussi un représentant du Ministère des Affaires Economiques ainsi que le Président et le Directeur général de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.



Par l'effet des modifications apportées en 1998 et en 1999 à la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, les experts-comptables externes, comme les réviseurs d'entreprises, les comptables agréés, les conseils fiscaux et les comptables fiscalistes agréés sont tenus de transmettre certaines informations à la cellule de traitement des informations financières (CTIF).

Le Conseil Supérieur a estimé qu'il serait utile qu'une note technique relative au blanchiment de capitaux soit élaborée par un groupe de travail composé de représentants des différents Instituts. Cette proposition a été acceptée par les Instituts.

Le groupe de travail auquel participera le conseiller scientifique du Conseil Supérieur devrait entamer ses travaux dès le mois de septembre 1999.



## V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS

---

période du 3 janvier 1998 au 28 juin 1999

### FRAIS DE FONCTIONNEMENT

Membres	<b>240.000</b>
Président et personnel scientifique	
-Emoluments, salaires et cotisations sociales	<b>6.579.864</b>
-Divers (secrétariat social, assurances, frais ...)	<b>69.912</b>
Frais de représentation	<b>171.018</b>
Frais de publication	<b>625.589</b>
Frais de bureau	<b>196.159</b>
Frais de mobilier et de bureautique	<b>51.380</b>
Frais de fonctionnement divers	
Abonnements revues et journaux et reliures	<b>546.489</b>
Acquisition de livres	<b>129.963</b>
Activités scientifiques	<b>364.472</b>
Frais de fonctionnement comptes bancaires	<b>3.271</b>
<b>TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT</b>	<b>8.978.117</b>

### COUVERTURE

Contribution IRE	<b>4.263.024</b>
Contribution IEC	<b>4.263.025</b>
Solde créditeur 1997	<b>2.243.094</b>
Intérêts	<b>59.447</b>

**RECETTES TOTALES POUR COUVERTURE** **10.828.590**

**SOLDE CREDITEUR** **1.850.473**



## ANNEXES



## AVIS PORTANT SUR UNE PROPOSITION DE MODIFICATION DE L'ARRÊTÉ ROYAL DU 22 NOVEMBRE 1990 RELATIF AUX DIPLÔMES DES CANDIDATS EXPERTS-COMPTABLES

Le Président

Bruxelles, le 26 juin 1998

Monsieur le Ministre,

*Concerne : arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables*

Je me réfère à ma lettre du 18 mai 1998.

Ainsi que vous en avez émis le souhait, j'ai soumis, pour avis, au Conseil Supérieur votre proposition de suppression de la reconnaissance à durée déterminée des établissements repris en annexe à l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et qui sont susceptibles de délivrer un diplôme d'enseignement supérieur économique donnant accès à la qualité d'expert-comptable.

En préambule à son avis, le Conseil Supérieur a souhaité procéder à un bref rappel de la situation en cette matière.

En vertu de l'article 72 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, une des conditions pour se voir conférer le titre d'expert-comptable consiste à "Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins dans une des disciplines que le Roi détermine, ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré par un établissement agréé à cet effet par le Roi ..." (ar. 72, 3°).

Sur la base de cette disposition, le Roi a, par l'arrêté susvisé du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, agréé un certain nombre d'établissements repris en annexe à l'arrêté jusqu'au 30 juin 1995.

En 1995, vous avez soumis au Conseil Supérieur un projet d'arrêté royal ayant pour objet de modifier l'arrêté royal du 22 novembre 1990 en mettant fin à la limitation dans le temps de l'agrément des établissements d'enseignement repris en annexe à l'arrêté et de compléter la liste des établissements agréés.

Dans son avis du 24 août 1995, le Conseil Supérieur observait cependant que le projet d'arrêté s'intégrait 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, 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 (art. 4, 4° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises) tandis que le stage d'expert-comptable est, quant à lui, accessible aux diplômés de l'enseignement supérieur économique (gradués).

Le Conseil Supérieur fut 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 et suggéra de proroger les agréments d'une ou deux années par exemple eu égard au fait que les établissements repris en annexe de cet arrêté n'étaient agréés que jusqu'au 30 juin 1995.

L'arrêté royal du 8 août 1997 prolongea la durée de validité de l'arrêté jusqu'au 30 juin 1998 et remplaça la liste des établissements par une nouvelle liste.

Le Conseil Supérieur n'a pas d'objection à ce que la reconnaissance des établissements susceptibles de délivrer un diplôme de l'enseignement supérieur économique donnant accès à la qualité d'expert-comptable ne soit plus limitée dans le temps.

Il craint cependant que l'agrément d'un grand nombre d'établissements pour une période illimitée puisse être de nature à diminuer progressivement le niveau général de formation des candidats experts-comptables, ce qui pourrait constituer à terme un obstacle au rapprochement très souhaitable des professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable.

C'est pourquoi le Conseil Supérieur est d'avis que la suppression de la limitation dans le temps de la reconnaissance des établissements d'enseignement devrait s'accompagner du maintien de l'examen d'entrée, actuellement organisé pour tous les candidats experts-comptables, au titre de mesure visant à déterminer si les candidats issus d'établissements agréés disposent des connaissances théoriques requises avant d'entamer le stage, la constatation par l'Institut des Experts Comptables d'un trop grand nombre d'échecs devant l'amener à porter le problème à la connaissance des Ministres compétents afin que les mesures adéquates puissent être prises pour y remédier.

S'agissant par contre des candidats porteurs d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, le Conseil Supérieur préconise, dans une perspective d'harmonisation avec la situation à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de remplacer l'examen d'entrée portant sur les connaissances théoriques par un mécanisme de dispenses ainsi que le permet l'article 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.

Un tel mécanisme pourrait aussi être étendu aux diplômés de l'enseignement supérieur économique qui, immédiatement après l'obtention de leur diplôme, auraient poursuivi leur formation pendant au moins une année complète avant de demander à avoir accès à l'Institut des Experts Comptables.

Restant à votre disposition pour répondre à toute question que le présent avis pourrait susciter de votre part, je vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma respectueuse considération.

K. GEENS

Monsieur K. PINXTEN, Ministre de l'Agriculture et des PME

A l'attention de Madame K. GUNS

WTC - Tour III - 27ème étage • Avenue Simon Bolivar 30 • 1000 Bruxelles

D. 10/12/98

## Introduction

---

Le projet de norme soumis pour avis au Conseil Supérieur par l'Institut des Experts Comptables a pour objet d'organiser, sur la base de l'article 84 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, un système de surveillance basé sur la confraternité plutôt que sur l'investigation administrative.

### Observation générale

---

L'examen du projet auquel a procédé le Conseil supérieur a fait apparaître qu'il s'inspirait dans une très large mesure de la norme concernant le contrôle confraternel en vigueur à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Cependant, contrairement au texte applicable aux réviseurs d'entreprises (point 2), le projet de norme ne prévoit pas la fréquence selon laquelle chaque expert-comptable externe doit être contrôlé, ni quand doit avoir lieu le premier contrôle, ni que le président de la chambre concernée de la commission de surveillance peut soumettre un expert-comptable externe à un ou plusieurs contrôles confraternels intermédiaires, autant d'aspects que le Conseil Supérieur estime utile de voir régler dans le projet.

### Observations particulières

---

**Préambule, al. 4 :** il y aurait lieu, dans la version en français, d'insérer les mots "l'application de " entre les mots "étend" et "l'article 18ter" à la troisième ligne.



**Point 3.1. :** le Conseil Supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'exiger des candidats aux fonctions d'"expert-comptable désigné" qu'ils disposent d'une certaine expérience professionnelle en qualité d'expert-comptable externe.



**Point 3.2. :** afin d'éviter tout risque de contestation susceptible de remettre en cause une procédure disciplinaire diligentée par le Conseil de l'Institut sur la base d'un rapport de la commission de surveillance, il serait probablement plus adéquat de prévoir que les membres du Conseil de l'Institut ne peuvent être "expert-comptable désigné".



**Point 4.1. :** il conviendrait de remplacer les mots "sur la base de l'article 828 du Code judiciaire" par les mots, "pour les causes prévues par l'article 828 du Code judiciaire relatif à la récusation des juges".



**Points 6.5. et 8 :** le point 6.5., contrairement à la disposition équivalente des normes relatives au contrôle confraternel applicables aux réviseurs d'entreprises, ne mentionne pas que les données financières puissent être utilisées pour vérifier si les honoraires et débours correspondent aux activités prestées alors que le point 8. 1. f), ainsi que le fait la disposition correspondante des normes relatives au contrôle confraternel applicables aux réviseurs d'entreprises, énonce que le rapport doit contenir une opinion

sur le fait que les honoraires et débours correspondent aux activités prestées.

Il conviendrait par conséquent d'harmoniser ces dispositions.



**Point 9.6. :** ce point devrait suivre immédiatement le point 9.4. et précéder l'actuel point 9.5.



## AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DE LA SITUATION D'UNE SOCIETE A FORME COMMERCIALE A L'OCCASION DE LA TRANSFORMATION EN UNE AUTRE FORME JURIDIQUE

D. 04/01/99

### Préambule

---

Les articles 164, §2, 166 et 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoient chacun pour les formes de sociétés qu'ils visent que la transformation ne peut être décidée qu'après qu'un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois ait été établi et qu'un reviseur d'entreprises ou, depuis la loi du 20 juillet 1991, un expert-comptable externe ait fait rapport sur cet état et indiqué s'il traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société.

Le projet de normes élaboré par une commission mixte IRE-IEC et soumis pour avis au Conseil Supérieur a vocation à remplacer les normes relatives au contrôle de la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique approuvées par le Conseil de l'IRE en sa séance du 11 janvier 1980 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984 ainsi que la norme relative à la transformation des sociétés applicables aux experts-comptables externes (Vademecum IEC, p. 123).

La différence majeure que présente le projet par rapport aux anciens textes consiste dans le fait que désormais cette mission, qui donne lieu à une attestation sur le caractère complet, fidèle et correct de l'état résumant la situation active et passive de la société, ne peut plus s'appuyer sur un examen limité mais doit faire l'objet d'un contrôle plénier à savoir un contrôle constitué d'un ensemble cohérent de contrôles successifs et reliés entre eux qui seul permet au professionnel de se convaincre du caractère exact et complet des opérations enregistrées. Un tel contrôle n'implique cependant pas que toutes les transactions doivent être vérifiées. Il ne s'agit donc pas d'un contrôle complet.

La norme est ainsi désormais en harmonie avec les prescriptions de l'International Federation of Accountants (ISA 910)<sup>1</sup> et met fin à une incohérence déjà relevée par le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises dans son avis relatif au projet de recommandation de contrôle du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à la mise en oeuvre d'un examen limité (rapport 1992-1993, p.41).

---

<sup>1</sup>La norme internationale d'audit 910 "Engagements to Review Financial Statements" (mission d'examen limité d'états financiers) prévoit en effet qu'une mission d'examen limité fournit un niveau d'assurance modéré que les informations examinées ne comportent pas d'anomalie significative, et se traduit par une assurance négative (traduction en français de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).

## Observations générales

---

Les dispositions susvisées des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, rédigées avant la codification du droit comptable belge par la loi du 17 juillet 1975, font notamment obligation au professionnel comptable concerné de se prononcer sur le caractère fidèle de l'état résumant la situation active et passive de la société de sorte que sa mission semble s'apparenter à celle qui est dévolue au commissaire-reviseur en vertu de l'article 65, 3° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales alors pourtant que l'objet des deux missions paraît néanmoins fort différent.

En effet, alors qu'en vertu de l'article 65, 3° le commissaire-reviseur a pour mission de certifier que les comptes annuels à savoir, le bilan, le compte de résultats et l'annexe, donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, le professionnel comptable désigné à l'occasion d'une transformation de société semble avoir lui pour mission - plus limitée - de s'exprimer sur la hauteur de l'actif net tel qu'il résulte de l'état résumant la situation active et passive par rapport au capital social de la société après transformation.

Il pourrait être déduit de ce qui précède qu'il pourrait être utile de préciser les termes des dispositions susvisées afin que la mission des professionnels comptables en cas de transformation soit plus clairement définie.

Il s'avère, à l'examen notamment des travaux préparatoires de la loi du 23 février 1967 relative à la transformation des sociétés, que l'objectif qu'a en fait poursuivi le législateur en exigeant un état résumant la situation active et passive de la société est double.

Cet état est destiné d'une part à déterminer le capital et à éviter une surévaluation de l'actif net et d'autre part à éclairer les associés sur la situation sociale, ce qui constitue évidemment un élément essentiel d'appréciation des inci-

dences de l'opération (P. Van Ommeslaghe, "La transformation des sociétés commerciales", Rev. Banque, 1968, p. 571 et sp. p. 582; J.J.

Stryckmans, "La loi du 23 février 1967 relative à la transformation des sociétés", J.T., 1967, p.493)

De l'avis du Conseil Supérieur, les termes utilisés dans les dispositions susvisées, en ce qu'ils ne limitent pas la mission du professionnel comptable à une vérification de l'actif net correspondent bien à la volonté du législateur.

Par ailleurs, à l'occasion de l'examen des procédures et décisions disciplinaires auquel il procède depuis 1994, le Conseil Supérieur a été amené à constater que de nombreuses décisions disciplinaires avaient été rendues dans des dossiers relatifs à des opérations de transformation d'une société dans lesquels il était reproché au reviseur d'entreprises ou à l'expert-comptable externe d'avoir manqué d'indépendance.

Le Conseil Supérieur préconise dès lors que l'attention des professionnels soit attirée sur ce point, au début du projet.



## Commentaire

---

**point 1.1.** : il y aurait lieu d'écrire "Experts-Comptables" à la deuxième ligne de la version en français



**point 1.2.2.** : il serait plus précis de mentionner complètement le titre de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique.



**point 1.2.3.** : il conviendrait, dans un souci de précision juridique (art. 164bis, §3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales), de remplacer dans la version en français les mots "la perte" par les mots "l'abandon".

**point 1.3.** : la même phrase est répétée à la fin du premier alinéa de ce point et au début du point 1.3.1. Il conviendrait de l'omettre du point 1.3.



**point 1.3.2.** : dans la version en français, les mots "actifs nets" doivent s'écrire au singulier.



**point 1.3.3.** : la position des Instituts en vertu de laquelle le délai de trois mois doit être calculé à partir de la date de la situation active et passive jusqu'à la date de l'assemblée générale qui se prononce sur la transformation n'est pas suffisamment précise que pour permettre de déterminer si, à l'estime des Instituts, à défaut d'avoir pu atteindre le quorum au cours d'une assemblée générale réunie dans le délai légal de trois mois, une seconde assemblée peut être réunie après le délai de trois mois ou si une nouvelle situation et un nouveau rapport sont alors nécessaires.

Les anciennes normes qui énonçaient que si le délai de trois mois est écoulé, une nouvelle situation active et passive doit être établie et le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable doit faire un nouveau rapport étaient plus claires à cet égard.

Il serait utile que les Instituts se prononcent sur ce point essentiel de la mission des professionnels.



**points 1.5.2 et 1.5.3** : il pourrait être utile de faire référence, en note de bas de page, à la recommandation de déontologie relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession (IRE, rapport 1997, p. 24, IEC, rapport 1997, p. 45).



**point 1.5.4.** : les mots "sauf s'il est empêché pour un juste motif" devraient être omis dans la mesure où cette hypothèse n'est pas prévue par

les dispositions légales mentionnées.



**point 2.2.3.** : il y aurait lieu de préciser dans la version en français qu'il s'agit de l'article 103 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (lois soc.).



**points 2.5.2. et 2.8.1.** : le professionnel devrait - et non pourrait - faire état dans son rapport de la modification de capital projetée (point 2.5.2, al. 3) ou du risque de modification du capital variable (point 2.8.1.).



**point 3.3.** : les mots "en forme longue" devraient être remplacés par le mot "circonstancié" dans la version en français. En outre, toujours dans la version française, la dernière phrase devrait prendre la forme suivante "Vu le caractère public du rapport, le professionnel prêtera attention à ne pas porter atteinte à des aspects confidentiels de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers."



**point 3.4.** : à la deuxième ligne de la version en français, les mots "tous renseignements" doivent s'écrire "tout renseignement".



**point 3.5.** : il serait plus pertinent de faire figurer ce point dans le chapitre 4, par exemple à titre de point 4.3. précédant l'actuel point 4.2.2. En conséquence, les points 3.5.1. à 3.5.3. pourraient être renumérotés 3.4.2. à 3.4.4. La numérotation devrait être adaptée en conséquence de même que les références.



**point 3.6.1.** : à l'alinéa 2, le mot "toutefois" devrait être omis dans la version en français.



AVIS RELATIF A TROIS PROJETS D'ARRÊTÉS ROYAUX D'EXÉCUTION  
DE LA LOI DU 22 AVRIL 1999 RELATIVE AUX PROFESSIONS  
COMPTABLES ET FISCALES

Le Président

Bruxelles, le 4 mai 1999

Monsieur le Vice-Premier Ministre,  
Monsieur le Ministre,

*Concerne : projets d'arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales*

Votre lettre du 28 avril 1999 par laquelle vous soumettez, pour avis urgent, au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable appelé à devenir le Conseil Supérieur des Professions économiques, trois projets d'arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales m'est bien parvenue et je vous en remercie.

Ces projets ont essentiellement et respectivement pour objet de déterminer le moment de l'entrée en vigueur des lois du 22 avril 1999 relatives aux professions comptables et fiscales et à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux, de fixer les conditions de l'octroi du titre de conseil fiscal pendant une période transitoire et de déterminer les diplômes susceptibles de donner accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

J'ai l'honneur, par la présente, de vous faire part de l'avis émis par le Conseil Supérieur à l'unanimité.

Ainsi que vous le constaterez, le Conseil Supérieur ne formule aucune objection de principe à leur égard. De l'avis du Conseil Supérieur, il serait cependant opportun, au plan notamment de la sécurité juridique, que les deux lois, l'arrêté royal relatif à la période transitoire et l'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux entrent simultanément en vigueur.

## 1. Projet d'arrêté royal relatif à l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux .

En vertu de cet arrêté, les deux lois entreraient en vigueur le jour de la publication de l'arrêté au Moniteur belge.

Cette disposition n'appelle aucune observation de la part du Conseil Supérieur.

## 2. Projet d'arrêté royal relatif à l'Institut des Expert Comptables et des Conseils Fiscaux

Le projet soumis au Conseil Supérieur, à l'instar de l'arrêté royal du 14 juin 1985 relatif à l'Institut des Experts Comptables qu'il abroge et dont il s'inspire au plan rédactionnel, vise à déterminer d'une part les conditions auxquelles les personnes physiques auront accès au titre de conseil fiscal pendant la période transitoire (art. 60 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) et d'autre part les conditions à remplir pour que des sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles de droit belge (art. 20, 1° et 42 de la loi), des sociétés constituées au sein d'un groupe de sociétés ou d'un groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises (art. 21 et 42 de la loi) ainsi que des sociétés constituées sous l'empire d'un droit étranger (art. 20, 3°, 21 et 42 de la loi) puissent obtenir la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

En ce qui concerne les conditions de l'octroi de la qualité de conseil fiscal aux personnes physiques pendant la période transitoire, l'arrêté en projet (art. 2) prévoit que la personne qui fait acte de candidature dans les trois ans à compter de l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne devra pas remplir les conditions prévues à l'article 19, 3°, 4° et 5° de la loi pour obtenir le titre de conseil fiscal si :

- soit elle justifie avoir exercé pendant trois années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal et être inscrite sur la liste des experts-comptables
- soit elle justifie être porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (cf. infra) et avoir exercé pendant trois années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal.

La procédure d'examen de la demande d'admission qui prévoit notamment l'introduction d'un dossier et l'avis d'une commission d'agrégation dont le Conseil de l'Institut, conformément à l'article 60, §3 de la loi, doit déterminer la composition<sup>1</sup> et le fonctionnement est précisée dans les articles 3 à 5 du projet.

<sup>1</sup> Monsieur le Ministre de l'Agriculture et des Petites et Moyennes Entreprises a déclaré au cours de l'examen du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales au Sénat que la commission d'agrégation sera composée paritairement de conseils fiscaux et d'experts-comptables, et présidée par un des magistrats présidant actuellement la chambre disciplinaire à l'Institut des Experts Comptables (Doc. Parl., Sénat, session 1998-1999, n° 1-1302/2, 30 mars 1999, p.6).

Quoiqu'en 1985, l'expérience professionnelle requise pour l'accès au titre d'expert-comptable pendant la période transitoire de 10 mois devait porter sur six années au moins (art. 99 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises), le Conseil Supérieur est d'avis que les conditions fixées à l'article 2 sont raisonnables dans la mesure où les mêmes conditions d'expérience professionnelle et les mêmes exigences de base en ce qui concerne les diplômes requis sont imposées aux experts-comptables comme aux autres personnes physiques souhaitant porter le titre de conseil fiscal.

Il estime cependant qu'il conviendrait d'ajouter un troisième tiret, libellé comme suit, à l'article 2 du projet: *"soit justifie avoir exercé pendant quinze ans au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi"*.

Il tient en outre à rappeler que l'un des buts poursuivis par la réglementation de la profession fiscale telle qu'elle est organisée par la loi est de mener tant au plan qualitatif qu'au plan déontologique à une meilleure protection du contribuable et, en particulier à un meilleur déroulement de ses relations avec les administrations fiscales<sup>2</sup>.

Cet objectif d'amélioration de la qualité de l'activité de conseil fiscal et le souci de ne pas porter atteinte à la crédibilité du titre légal nouvellement créé de conseil fiscal, de ceux qui peuvent légitimement prétendre à le porter et par conséquent de l'Institut lui-même exigent qu'il soit fait application des dispositions susvisées avec rigueur, en particulier en ce qui concerne l'appréciation de la condition relative à l'expérience professionnelle.

Cette condition est en effet une condition distincte de celle relative au diplôme ou à l'inscription sur la liste des experts-comptables; il conviendra dès lors dans ce dernier cas que le professionnel, s'il vient, par exemple, d'être inscrit sur la liste des experts-comptables, puisse établir qu'il a, pendant ses années de stage, exercé des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal.

Les activités de conseil fiscal sont en outre définies par rapport à l'article 38 de la loi. Elles consistent à donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales, à assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales et à représenter les contribuables. Le candidat au titre devra donc pouvoir justifier avoir acquis, par l'exercice de ses activités professionnelles pendant trois années au moins, la formation suffisante pour l'exercice de ces activités.

Il convient, dès l'amorce de la période transitoire, d'avoir pour objectif d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle, conformément à l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

<sup>2</sup> Exposé des motifs des projets de lois, Doc. Parl., Chambre, session 1998-1999, n°1923/1 et 1924/1, 13 janvier 1999, p.2.

Le dossier qui doit accompagner la demande d'admission en vertu de l'article 3 du projet revêt par conséquent une particulière importance et le Conseil Supérieur recommande qu'il soit suffisamment détaillé que pour permettre à la Commission et le cas échéant au Conseil (art. 5 du projet), d'apprécier si les conditions prévues, en particulier en matière d'expérience professionnelle, sont remplies.

D'une manière plus formelle, le libellé de l'article 3, alinéas 2 et 3, devrait être revu dans la mesure où l'emploi des termes "en outre" à ces deux alinéas suscite la confusion. En effet, de la lecture du texte, il ressort que le projet d'arrêté vise deux situations distinctes dans ces alinéas.

Par ailleurs, le Conseil Supérieur est d'avis, dans un souci de protection du requérant, qu'un délai minimal devrait être fixé à l'article 5 de l'arrêté pour lui permettre de compléter son dossier. Le délai ne devrait pas, en effet, être laissé à la seule appréciation du Conseil ou de la Commission d'agrément.

En ce qui concerne les conditions fixées pour la reconnaissance de la qualité d'expert-comptable ou de conseil fiscal à différents types de sociétés (art. 6 à 11 du projet), le Conseil Supérieur a constaté au cours de l'examen auquel il a procédé, que d'une manière générale, le contenu du projet ne différerait guère des articles 6 à 11 de l'arrêté royal du 14 juin 1985 déjà mentionné.

Les seules modifications à relever sont les suivantes.

S'agissant des sociétés de droit belge, il est dorénavant prévu qu'"une minorité (des actions et parts ainsi que du pouvoir votal) peut être détenue par des personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique".

Le délai que le Conseil de l'Institut peut accorder, en vertu de l'article 60, §2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>3</sup>, à la société civile professionnelle de droit belge pour se conformer à certaines des conditions prévues est d'un an maximum alors qu'il était de trois ans en 1985.

S'agissant des sociétés constituées au sein d'un groupe de sociétés ou d'un groupement professionnel ou par une ou plusieurs entreprises, deux conditions supplémentaires sont ajoutées : d'une part "les actions et parts ainsi que la majorité du pouvoir votal doivent être détenues par des experts-comptables et/ou conseils fiscaux, membres de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux ou par les sociétés du groupe ou du groupement professionnel" (art. 7, 4°) et d'autre part "les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques; la majorité d'entre eux doit être membre de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux" (art. 7, 5°);

<sup>3</sup> Le Roi détermine les conditions auxquelles les sociétés qui prestaient les services visés à l'article 38 avant le 1er janvier 1999 peuvent porter, après l'entrée en vigueur de la présente loi, le titre de conseil fiscal pendant une période de maximum trois ans.

S'agissant des sociétés de droit étranger, la condition de l'établissement en Belgique a été omise conformément à l'article 20, 3° de la loi, une minorité (des actions et parts ainsi que du pouvoir votal) peut être détenue par des personnes qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle d'expert-comptable ou de conseil fiscal en Belgique (art. 8, 3°) et enfin, les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques; la majorité d'entre eux doit être membre de l'Institut des Experts-Comptables et et des Conseils Fiscaux (art. 8, 4°).

De l'avis du Conseil Supérieur, il conviendrait qu'il soit aussi fait usage de l'habilitation conférée par l'article 60, §2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales pour permettre aux autres sociétés que les sociétés professionnelles de droit belge, qui prestaient des services fiscaux avant le 1er janvier 1999, de porter le titre de conseil fiscal, après l'entrée en vigueur de la loi, pendant une période de maximum trois ans.

Enfin, conformément à l'article 42 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, il sera nécessaire ultérieurement de définir par arrêté royal, les conditions auxquelles des sociétés interprofessionnelles de moyen peuvent être constituées entre un ou plusieurs experts-comptables ou conseils fiscaux et d'autres personnes, membres ou non de l'Institut des Experts Comptables et des Conseils Fiscaux, qui ne possèdent pas la même qualité.

Le Conseil Supérieur se réfère à cet égard notamment à l'avis qu'il a émis au sujet des professions avec les titulaires desquelles un reviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens <sup>4</sup>.

### **3. Projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux**

Le projet soumis au Conseil Supérieur a pour objet de déterminer les diplômes donnant accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal .

Sa rédaction s'inspire étroitement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, tel que modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 8 août 1997, qui, en exécution de l'article 72, 3° de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, ne vise que les diplômes belges universitaires et de niveau universitaire d'une part et les diplômes d'enseignement supérieur économique délivrés par des établissements repris en annexe à cet arrêté et agréés jusqu'au 30 juin 1998 d'autre part. Moyennant certaines conditions, le Conseil de l'Institut des Experts Comptables peut, en vertu dudit arrêté, prendre en considération dans des cas individuels, des diplômes délivrés à l'étranger en vue de conférer la qualité d'expert-comptable

<sup>4</sup> Avis D.11105/95, Rapport annuel 1994-1995, p. 29.

Le projet d'arrêté se distingue de l'arrêté du 22 novembre 1990 par le fait qu'il reprend en outre parmi les diplômes donnant indifféremment accès au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal :

- 1° les diplômes de gradués délivrés par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle, ainsi que l'exige l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (art. 2, 3°) <sup>5</sup>,

- 2° les diplômes prescrits par un autre Etat membre de la Communauté européenne ou un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen pour accéder à la profession d'expert-comptable sur son territoire ou l'y exercer et qui a été obtenu dans un Etat, afin de transposer en droit belge la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans (art. 2, 5°),

- 3° certains diplômes sanctionnant des formations plus tournées vers la fiscalité et dont la liste figure en annexe à l'arrêté en projet (art. 2, 4°).

Par ailleurs, l'agrément des établissements et des diplômes d'enseignement supérieur économique et des établissements et des diplômes mentionnés ci-dessus aux 1° et 3° est valable jusqu'au 30 juin 2010 alors que par le passé, l'agrément était donnée pour une période plus limitée (cinq ans puis trois ans).

A ce sujet, le Conseil Supérieur tient à rappeler que, saisi d'une demande d'avis relative à la possibilité de ne plus limiter dans le temps la reconnaissance des établissements susceptibles de délivrer un diplôme de l'enseignement supérieur économique donnant accès à la qualité d'expert-comptable, il a émis la crainte que " l'agrément d'un grand nombre d'établissements pour une période illimitée puisse être de nature à diminuer progressivement le niveau général de formation des candidats experts-comptables, ce qui pourrait constituer à terme un obstacle au rapprochement très souhaitable des professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable. C'est pourquoi le Conseil Supérieur est d'avis que la suppression de la limitation dans le temps de la reconnaissance des établissements d'enseignement devrait s'accompagner du maintien de l'examen d'entrée, actuellement organisé pour tous les candidats experts-comptables, au titre de mesure visant à déterminer si les candidats issus d'établissements agréés disposent des connaissances théoriques requises avant d'entamer le stage, la constatation par l'Institut des Experts Comptables d'un trop grand nombre d'échecs devant l'amener à porter le problème à la connaissance des Ministres compétents afin que les mesures adéquates puissent être prises pour y remédier.

<sup>5</sup> Le Conseil Supérieur suppose qu'il ne faut entendre par ces termes que les gradués en gestion, option expertise comptable-fiscalité, ainsi que le précise la justification des amendements à l'origine de la modification de l'article 19, 3° du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales en séance plénière de la Chambre (Doc. Parl., Chambre, session 1998-1999, 1923/6, 2 mars 1989). Cette précision qui n'a pas été reprise à l'article 19, 3° de la loi relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux l'a cependant été à l'article 50, §§2 et 3, e) relatif aux diplômes des comptables et des comptables-fiscalistes agréés. Il serait utile d'adapter l'article 2, 3° du projet dans ce sens.

*S'agissant par contre des candidats porteurs d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, le Conseil Supérieur préconise, dans une perspective d'harmonisation avec la situation à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de remplacer l'examen d'entrée portant sur les connaissances théoriques par un mécanisme de dispenses ainsi que le permet l'article 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.*

*Un tel mécanisme pourrait aussi être étendu aux diplômés de l'enseignement supérieur économique qui, immédiatement après l'obtention de leur diplôme, auraient poursuivi leur formation pendant au moins une année complète avant de demander à avoir accès à l'Institut des Experts Comptables." (avis du 26 juin 1998 relatif à une proposition de modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables).*

Le Conseil Supérieur s'interroge par ailleurs sur les raisons pour lesquelles le Roi limite aux seuls établissements d'enseignement supérieurs économiques de niveau universitaires, la faculté de délivrer des diplômes donnant accès aux fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal alors que pour les diplômes universitaires, cette limitation n'existe pas.

Il conviendrait en outre, s'agissant plus particulièrement de la fonction de conseil fiscal, de prévoir que le diplôme de gradué en sciences juridiques puisse aussi constituer une formation donnant accès à l'exercice de cette fonction.

Le Conseil Supérieur est enfin d'avis que l'article 2, 5° du projet devrait être complété afin de prendre en compte l'hypothèse de l'existence de diplômes prescrits par un autre Etat membre de la Communauté européenne ou un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, pour accéder à la profession de conseil fiscal sur son territoire ou l'y exercer.

D'un point de vue plus formel, cette disposition devrait par ailleurs être corrigée de la manière suivante :

- à l'alinéa 2, au troisième tiret, le mot "au" doit être remplacé par le mot "ou" entre "Etat" et "l'exercer".
- dans le même alinéa, à la suite, les mots "ou l'Espace économique européen" doivent être insérés après les mots "Communauté européenne" et le mot "membre" doit être omis.
- à l'alinéa suivant, les mots "ou l'Espace économique européen" doivent aussi être insérés après les mots "Communauté européenne".

Enfin, le Conseil Supérieur se demande, en ce qui concerne l'article 2, 2° du projet, s'il ne serait pas plus adéquat de reprendre, par exemple en annexe 1 au projet (l'unique annexe du projet devenant l'annexe 2), la liste des établissements figurant en annexe à l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables depuis sa modification par l'arrêté royal du 8 août 1997.

Cela permettrait d'abroger ledit arrêté du 22 novembre 1990 au moment de l'entrée en vigueur de l'arrêté en projet et d'éviter la coexistence de l'arrêté en projet relatif aux diplômes des candidats expert-comptables et des candidats conseils-fiscaux et de l'arrêté du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables.

Si cette voie ne pouvait être suivie, il y aurait lieu de remplacer le texte de l'article 2, 2° par le libellé suivant : *"un diplôme d'enseignement supérieur économique, délivré par un établissement repris en annexe à l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables tel que modifié notamment par l'arrêté royal du 8 août 1997;"*.

Vous souhaitant une bonne réception de la présente et restant à votre disposition pour répondre à toute question qu'elle pourrait susciter de votre part, je vous prie de croire, Monsieur le Vice-Premier Ministre, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma respectueuse considération.

K. GEENS

Monsieur Elio DI RUPO  
Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Economie et des Télécommunications  
Square de Meeûs 23  
1000 Bruxelles

Monsieur Karel PINXTEN  
Ministre de l'Agriculture et des Petites et Moyennes Entreprises  
Rue Marie-Thérèse, 1  
1000 Bruxelles

## RECOMMANDATION RELATIVE A L'INDEPENDANCE DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET DES EXPERTS COMPTABLES EXTERNES

D. 15/06/1999

### I. INTRODUCTION

La mission du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable consiste à contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou à l'Institut des Experts Comptables, à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

L'exercice d'une profession libérale, à savoir "toute activité professionnelle indépendante de prestation de service ou de fourniture de biens, qui ne constitue pas un acte de commerce ou une activité artisanale visée par la loi du 18 mars 1965 sur le registre de l'artisanat et qui n'est pas visée par la loi du 14 juillet 1991 sur les pratiques du commerce et sur l'information et la protection du consommateur, à l'exclusion des activités agricoles et d'élevage"<sup>1</sup> implique de la part de son titulaire, eu égard au rapport professionnel qu'il noue avec son client, une particulière loyauté vis-à-vis de celui-ci de laquelle découle notamment l'obligation au secret<sup>2</sup>.

Mais l'exercice d'une telle profession appelle en outre une responsabilité sociale particulière qui, s'agissant plus particulièrement du réviseur d'entreprises et de l'expert comptable externe, trouve son fondement dans la confiance que non seulement les entreprises qui font appel volontairement ou obligatoirement à ses services mais aussi les différents acteurs de la vie économique et sociale doivent pouvoir accorder aux documents comptables et aux rapports qu'il établit ou qu'il contrôle

<sup>1</sup> Art. 2, 1° de la loi du 3 avril 1997 relative aux clauses abusives dans les contrats conclus avec leurs clients par les titulaires de professions libérales; La profession libérale est définie de manière presque identique à l'article 1er, 1° de la loi du 21 octobre 1992 relative à la publicité trompeuse en ce qui concerne les professions libérales. Une définition plus positive en a été proposée en mars 1997 par le Secrétariat Européen des Professions Libérales (SEPLIS) dont est membre la Fédération des professions libérales et intellectuelles (FIVB) qui regroupe les organisations professionnelles des professions libérales: "Les personnes exerçant une profession libérale se caractérisent en ce qu'elles fournissent - eu égard à une qualification professionnelle particulière - à titre personnel, sous leur propre responsabilité et en toute indépendance dans le cadre de leur activité, des prestations de nature intellectuelle dans l'intérêt de leurs mandants, clients et patients, et de la collectivité. L'exercice de leur profession est soumis à des obligations déontologiques propres, en accord avec la législation nationale ou conformément au statut défini en toute autonomie par les organisations professionnelles concernées, lequel statut a pour objet de garantir et de développer le professionnalisme, la qualité, ainsi que la relation de confiance qui existe à l'égard du mandant, client et patient."

<sup>2</sup> Voy. notamment sur ce point O. Gélénier, "Ethique des affaires et éthique de la profession libérale", R.F.C., 1995, p. 76; Les conclusions du Procureur Général Janssens précédant l'important arrêt rendu le 20 février 1905 par la cour de cassation sont particulièrement éclairantes à ce sujet: "Le secret professionnel n'est pas un privilège accordé à certaines personnes: il est la conséquence nécessaire des rapports qui peuvent s'établir entre un citoyen et celui dont le ministère lui est nécessaire... C'est donc dans un intérêt d'ordre social, reposant sur la confiance que doivent inspirer au public certaines professions, que la loi punit la révélation de secrets confiés à ces personnes".

Le titulaire d'une profession libérale doit donc se comporter de façon indépendante et il ne peut s'identifier aux intérêts de son client au point de mettre en péril sa responsabilité vis-à-vis de la collectivité qui implique en premier lieu le respect de la loi.

Cette responsabilité sociale est encore accrue lorsque, comme c'est le cas du réviseur d'entreprise et de l'expert-comptable externe, certaines de ses missions sont accomplies en exécution d'une disposition légale.

La loyauté du réviseur d'entreprise ou de l'expert-comptable externe vis-à-vis de son client doit dès lors se doubler en toute circonstance d'une totale objectivité.

L'indépendance, en ce qu'elle vise à assurer l'impartialité et l'objectivité des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables est garante de leur crédibilité et constitue donc la justification fondamentale de l'existence de ces professions.

Quoiqu'une certaine indépendance puisse être exigée de lui, le cas particulier de l'expert-comptable interne qui se trouve dans un lien de subordination vis-à-vis de son employeur n'est pas abordé dans la présente recommandation.



A plusieurs reprises déjà, le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises puis le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable ont fait état de leurs préoccupations en la matière <sup>3</sup>.

Les cas de fraude, l'examen des procédures disciplinaires auquel le Conseil supérieur procède systématiquement depuis plusieurs années, les regroupements au sein des professions, leur évolution et les travaux menés au sein de différentes enceintes nationales, européennes et internationales <sup>4</sup> l'ont conduit à procéder à une réflexion globale et systématique qui déboucherait sur une synthèse prenant la forme d'une recommandation.

L'élaboration de la présente recommandation a pu s'appuyer notamment sur la collaboration des Instituts au départ d'un questionnaire détaillé que le Conseil Supérieur leur a adressé et auquel ils ont bien voulu répondre <sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises : rapport 1986-1987 (recommandation concernant l'interdiction de la double appartenance à l'IRE et à l'IEC), rapport 1989-1991 (avis 90/05.D relatif au règlement de discipline et au code de déontologie des réviseurs d'entreprises), rapport 1992-1993 (avis 92/01.03D relatif à la fusion et à la scission de sociétés et avis 93/06.03D relatif au projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des réviseurs d'entreprises); Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable : rapport 1993-1994 (avis relatif au projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des expert-comptables), rapport 1994-1995 (avis relatif aux professions avec les titulaires desquelles un réviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens; avis relatif à l'évolution des professions comptables), rapport 1996 (recommandation relative au rôle préventif des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière d'entreprises en difficulté), rapport 1997 (recommandation relative au rôle des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes en matière d'erreur, de fraude et d'irrégularités).

<sup>4</sup> Voy. notamment le Livre vert de la Commission européenne relatif au rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne (JOCE, n° C.321 du 28 octobre 1996); FEE, "Indépendance et Objectivité du Contrôleur légal des Comptes", Juillet 1998; AICPA, "Serving the Public Interest : A New Conceptual Framework for Auditor Independence", AICPA White Paper for the Independence Standards Board (1997); Voy. en outre la création en mai 1997, aux Etats-Unis, de l'Independence Standards Board (J.G. Jenkins, "A Declaration of Independence", Journal of Accountancy, May 1999, p. 31) ainsi que la constitution le 2 février 1999, en France, par la COB et la CNCC du comité de déontologie sur l'indépendance des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne (Bulletin Comptable et Financier, 4/99, p. 9).

<sup>5</sup> Les réponses fournies par l'IRE sont reprises dans son rapport 1998.

Ainsi qu'il a coutume de le faire dans ses recommandations, le Conseil Supérieur s'attache dans le présent document à déterminer de quelle manière l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables est assurée par le droit positif avant de proposer des mesures susceptibles de rencontrer les situations qui pourraient être de nature à la mettre en danger.

Dans la préparation de ce document, le Conseil Supérieur a été attentif à la relativité du concept d'indépendance et à la grande variété des interprétations qui en sont données ainsi que des solutions proposées pour l'assurer et la préserver.

Il n'a pas entendu en outre proposer des solutions dont l'originalité serait incompatible avec l'environnement européen et international dans lequel les professions de réviseurs d'entreprises et d'experts-comptables se meuvent.

## II. DEFINITIONS

Alors que le législateur a été parfaitement conscient de l'importance primordiale du concept d'indépendance dans l'organisation des professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable<sup>6</sup>, cette notion n'est définie ni dans la loi du 22 juillet 1953 qui a créé l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ni dans la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, ni dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ou dans l'arrêté royal du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

De même, la huitième directive du Conseil de la C.E.E. du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables dispose seulement que ces personnes doivent être indépendantes (art. 24).

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 s'exprime dans les termes suivants à ce sujet :

*"On peut se demander s'il est possible voire opportun de rechercher une définition juridique*

<sup>6</sup> Voy. par exemple, s'agissant de l'indépendance des réviseurs d'entreprises, les travaux parlementaires relatifs à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, CBNCR 1- 1985.

*d'un concept aussi éminemment personnel que l'indépendance. Quelle que soit la situation dans laquelle le problème est posé, l'indépendance tient avant tout à la personnalité du professionnel, à sa compétence, à son caractère, à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer." 7.*

L'indépendance en apparence est souvent distinguée de l'indépendance d'esprit<sup>8</sup>.

L'indépendance en apparence a pour objet d'assurer la crédibilité du professionnel à l'égard des tiers. Elle commande d'éviter les situations et les faits matériels qui, par leur nature, amèneraient un tiers qui en aurait connaissance à remettre en question l'objectivité, l'impartialité du professionnel.

L'indépendance d'esprit est l'état dans lequel doit se trouver le professionnel au cours de la mission dont il s'acquitte et qui garantit que toutes les considérations en rapport avec la tâche confiée, et seulement celles-ci, sont prises

<sup>7</sup> M. B., 18 janvier 1994; extrait repris dans le *Vademecum de l'IRE* relatif à la déontologie et aux normes de révision, Ced. Samsom, 1997, p.170.

<sup>8</sup> Cf. IFAC, *Code of Ethics for Professional Accountants*, n° 8.1; IRE, *rapport annuel*, 1987, p. 57 et *Livre vert de la Commission européenne* relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, n°4. 8. Voy. aussi, J. Dunn, *Auditing, Theory and practice*, Prentice Hall, p. 19 et seq.

en compte de sorte qu'il a accompli sa tâche professionnelle en toute indépendance par rapport à l'entreprise.

### III. MENTION DU CONCEPT ET MESURES DE PROTECTION

---

Quoique non définie, l'indépendance est mentionnée dans différentes dispositions (ci-après A) visant à exiger des Instituts (A.1.) et des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables eux-mêmes (A.2.) qu'ils prennent les mesures requises pour qu'elle caractérise l'exercice de la profession.

D'autres dispositions (ci-après B.) ont pour objet de préserver l'indépendance de ces professionnels.

La plupart d'entre elles ont pour but de garantir l'indépendance d'apparence car l'indépendance d'esprit ou indépendance réelle dépend essentiellement de la formation et de la force de caractère de chaque individu. Elle ne se coule pas dans les textes légaux<sup>9</sup>.

#### A. Mention du concept

---

##### 1. En ce qui concerne les Instituts

###### a) *Institut des Réviseurs d'Entreprises*

En vertu de l'article 2 de la loi du 22 juillet 1953, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a l'obligation d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'*indépendance* et de la probité professionnelle.

---

<sup>9</sup> IRE, rapport annuel, 1987, p.57.

Conformément à l'important article 18ter, §1er, 3° et 5° de cette loi, il doit veiller à ce que les réviseurs s'acquittent avec la diligence requise et en toute *indépendance* des missions de révision qui leur sont confiées et n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'*indépendance* de leur fonction. L'article 18quater lui permet de prendre des mesures à l'égard des réviseurs qui auraient un comportement contraire au prescrit de l'article 18ter .

C'est à ce titre qu'il appartient, conformément à l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953, à l'Institut d'établir et de contrôler les modalités et les conditions de rémunération du réviseur.

###### b) *Institut des Experts Comptables*

L'article 84 de la loi du 21 février 1985 confie à l'IEC la mission d'assurer l'organisation d'un corps de spécialistes capables d'exercer les activités définies à l'article 78 de la loi avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'*indépendance* et de la probité professionnelle et de veiller à ce qu'aucune personne soumise à sa surveillance et à sa discipline professionnelle ne se comporte d'une manière incompatible avec la dignité et l'*indépendance* de la profession.

Par ailleurs, l'article 18ter de la loi du 22 juillet 1953 susmentionné est aussi applicable à l'Institut des Experts Comptables, le terme "réviseur d'entreprises" étant remplacé par celui d'"expert-comptable" (art. 84 de la loi du 21 février 1985 telle que modifiée par la loi du 13 avril 1995).

##### 2. En ce qui concerne les professionnels

###### a) *Réviseurs d'entreprises*

L'article 8, §1er de la loi du 22 juillet 1953 exige des réviseurs d'entreprises qu'ils s'acquittent en toute *indépendance* par rapport aux personnes,

sociétés ou institutions concernées, des missions de revision qui leur sont confiées (dans le même sens, art. 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994).

Selon l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, le reviseur doit éviter tout acte ou attitude qui serait contraire ... à l'*indépendance* qui caractérise l'exercice des professions libérales. Les articles 6 et 7 de l'arrêté imposent au reviseur de ne pas se trouver dans des situations susceptibles de mettre en cause son *indépendance*.

Ne peut être désigné comme commissaire celui qui se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'*indépendance* de l'exercice de sa fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de reviseur d'entreprises (art. 64bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

#### b) Experts-comptables

Une première disposition, applicable à tous les experts-comptables, est l'article 3 du règlement de déontologie rédigé de manière identique à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Un expert-comptable externe ne peut exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'*indépendance* de la profession (art. 81, §1er, al. 1er de la loi du 21 février 1985).

En outre, l'expert-comptable externe ne peut, directement ou indirectement, accepter ou poursuivre une mission, une fonction ou un mandat, lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflits d'intérêts susceptible de porter atteinte à son *indépendance* dans l'opinion qu'il doit émettre. Il doit immédiatement en informer son client et veiller à ce que toute mesure utile soit prise, afin de préserver les intérêts du client (art. 11 du règlement de déontologie).

Ce principe s'applique à l'expert-comptable, à la société ou association dont il fait partie, à ses associés et à ses collaborateurs permanents.

Enfin, l'article 9 du règlement de déontologie prescrit que l'expert-comptable externe doit refuser toute mission ou renoncer à la poursuite de celle-ci, dès qu'il constate l'influence, de faits ou de liens de nature à diminuer son *indépendance*, son libre arbitre, sa liberté d'appréciation ou son impartialité.

L'expert-comptable externe doit également veiller à l'*indépendance*, à l'impartialité, au libre arbitre et à la liberté d'appréciation de ses collaborateurs et de la personne à laquelle il fait appel.

## B. Mécanismes de protection

### 1. En ce qui concerne le reviseur d'entreprises <sup>10</sup>

#### a) Incompatibilités pour le reviseur d'entreprises

L'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 prévoit que les reviseurs d'entreprises ne peuvent :

- 1° s'engager dans un contrat de travail sauf auprès d'un autre reviseur,
- 2° exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale autres que professionnelles et inter-professionnelles sauf lorsque ces fonctions leur sont confiées par un tribunal,
- 3° exercer dans les liens de subordination une fonction rémunérée par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces, les communes, les agglomérations et fédérations de communes, ou par un service public qui dépend de ces personnes morales de droit public,

<sup>10</sup> Pour des cas concrets, voy. vademecum IRE, op. cit., p. 170 et suivantes. Voy. par ailleurs la contribution de V. Van de Walle consacrée à la déontologie du reviseur d'entreprises in *La revision des comptes annuels et des comptes consolidés*, AEDBF, 1995 ainsi que les décisions rendues les 13 janvier et 17 mai 1995 par le Président du Tribunal de commerce de Bruxelles, Bull. informations IRE, 95/05.

- 4° exercer des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction.

Les 1° et 3° ne s'appliquent pas aux fonctions exercées dans l'enseignement.

Lorsque le réviseur est commissaire, l'article 64bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales lui interdit de se trouver dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de sa fonction.

Ainsi, il ne peut accepter, ni dans la société soumise à son contrôle, ni dans une société liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa fonction de commissaire.

Il en va de même pour les personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration.

*b) Interdiction de s'exposer aux risques suivants susceptibles d'affecter l'indépendance :*

- mission de revision dans une entreprise dont lui-même, son conjoint, un parent ou un allié jusqu'au deuxième degré est propriétaire ou dirigeant ou a contribué de façon significative à la tenue ou à l'établissement des comptes ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation (art. 9 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994)
- relation financière (intérêt financier, détention de titres sauf si en gestion discrétionnaire, prêts ou avances ou garanties consentis au réviseur par l'entreprise) avec une entreprise contrôlée (art. 10 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994)
- participation directe ou indirecte à des décisions de gestion d'une entreprise contrôlée (art. 4 et 12, §§1 et 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994)

- services prestés pour la société contrôlée par des personnes avec lesquelles le réviseur a conclu un lien de collaboration dont la nature et l'importance sont tels qu'ils peuvent porter préjudice à son indépendance (art. 14 de l'arrêté). Si le réviseur est commissaire, il doit veiller au respect des règles d'information prévues par l'article 64ter, al. 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

- accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission revisorale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission revisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de la mission (art. 12, §3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994).

*c) Rémunération du réviseur d'entreprises*

Les réviseurs ne peuvent limiter leurs activités de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité (art. 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994).

Sauf la rémunération fixée conformément à la loi, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ou avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance (art. 11 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). Les menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter sont exclus de cette interdiction.

d) *Rémunération du commissaire - réviseur (art. 64, §1er, al.3 et 64ter des LCSC) <sup>11</sup>*

Conformément aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, la rémunération du commissaire-réviseur est fixe, établie au début du mandat par l'assemblée générale et doit être suffisamment élevée que pour permettre le respect des normes de revision .

L'IRE, dans son rapport relatif à l'année 1994, précise en outre que la rémunération du commissaire - réviseur doit être "honnête, lui permettre de fournir un travail de qualité et garantir son indépendance et son intégrité" (p. 51).

Il estime que la question devrait être attentivement considérée par la Commission de surveillance dans le futur.

L'accomplissement par le commissaire-réviseur de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente.

En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit.

L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente.

L'article 64ter des lois coordonnées sur les sociétés

commerciales est pénalement sanctionné (art. 204, 5° des LCSC).

Le montant de la rémunération des commissaires-réviseurs est communiqué à titre d'information au conseil d'entreprise. Cette rémunération rétribue les fonctions de commissaire-réviseur et les missions que celui-ci effectue en application de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. A la demande des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux, le réviseur présente au conseil une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice de ses fonctions et missions (art. 15ter, §2 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie)<sup>12</sup>.

e) *Durée du mandat de commissaire-réviseur - interdiction de le révoquer et démission (art.64quater et quinquies des LCSC) <sup>13</sup>*

Les commissaires-réviseurs sont nommés par l'assemblée générale pour un terme de trois ans renouvelables.

Si un conseil d'entreprise a été institué dans la société, les commissaires-réviseurs sont nommés par l'assemblée générale des associés sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition du conseil d'administration ou des gérants, et statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (art. 15ter, §2 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

Par l'expression " trois ans", il y a lieu d'entendre que le commissaire-réviseur doit être

<sup>11</sup> Voy. B. Tilleman, *Le statut du commissaire-réviseur*, IRE, 3/97 et P. Nicaise, *La société anonyme*, in TPDC, T. IV, Kluwer, 1998, p. 363.

<sup>12</sup> Prés. comm. Bruxelles, 16 juin 1995, R.P.S., 1995, p.453 et observations G. Keutgen; Bruxelles, 6 juin 1996, R.D.C., 1998, p. 597 et note B. Tilleman, "De bezoldiging van de commissaris-revisor in een vennootschap met ondernemingsraad".

<sup>13</sup> P. Nicaise, *op. cit.*, p. 364.

amené à faire rapport au cours de trois exercices comptables.

Sous peine de dommages-intérêts, il ne peut être révoqué en cours de mandat par l'assemblée générale que pour juste motif. Si la société est dotée d'un conseil d'entreprise, le commissaire ne peut, en cours de mandat, être révoqué que sur proposition ou avis conforme du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (art. 15ter, §4 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

Le commissaire-reviseur peut aussi démissionner, à l'occasion d'une assemblée générale et après avoir informé l'assemblée par écrit des motifs de sa démission. Lorsque ces motifs personnels sont graves, le réviseur peut donner sa démission hors assemblée générale.

Est considéré comme motif personnel grave, le fait que les règles d'indépendance ne sont plus garanties <sup>14</sup>.

Le commissaire doit informer par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (art. 15ter, §4 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

*f) Accès aux documents et écritures de la société (art. 64sexies des LCSC)*

Le commissaire-reviseur peut prendre connaissance de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Il peut requérir des administrateurs, agents et préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires.

Cette disposition est pénalement sanctionnée (art. 204, 6° des LCSC).

<sup>14</sup> *Vademecum de l'IRE relatif à la déontologie et aux normes de revision, Ced. Samsom, 1997, p.508.*

## **2. En ce qui concerne l'expert-comptable externe**

### *a) Incompatibilités pour l'expert-comptable externe*

L'article 81, §1er de la loi du 21 février 1985 interdit à l'expert-comptable externe de se livrer à des activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de la profession.

Il ne peut exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale qu'avec l'autorisation préalable et révocable de l'Institut <sup>15</sup> sauf lorsque ces fonctions sont exercées dans des sociétés professionnelles ou interprofessionnelles ou lorsque ces fonctions ont été confiées à l'expert-comptable par un tribunal.

Ainsi que mentionné plus haut, l'arrêté royal relatif à la déontologie contient un article 9 aux termes duquel l'expert-comptable externe doit refuser toute mission ou renoncer à la poursuite de celle-ci, dès qu'il constate l'existence d'influences, de faits ou de liens de nature à diminuer son indépendance, son libre arbitre, sa liberté d'appréciation ou son impartialité.

### *b) Interdiction de s'exposer aux risques suivants susceptibles d'affecter l'indépendance :*

- mission de monopole <sup>16</sup> dans une société dans laquelle lui-même, son conjoint ou tous les deux, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré est actionnaire principal ou propriétaire ou administrateur, gérant ou délégué à la gestion journalière

<sup>15</sup> *Voy. par ailleurs la note n° 1 de déontologie concernant les garanties requises au point de vue de l'indépendance et de la probité professionnelle (Conseil IEC du 12 avril 1986) in IEC, rapport annuel 1996.*

<sup>16</sup> *C'est-à-dire les missions de vérification et de redressement de tous documents comptables ainsi que l'expertise privée et judiciaire telles que visées à l'article 78, 1° et 2° de la loi du 21 février 1985 et les missions visées à l'article 64, §2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 82 de la loi du 21 février 1985).*

re de la société ou d'une société dont elle dépend en qualité d'entreprise liée, employé ou professionnel indépendant ayant eu une influence significative sur l'établissement des comptes annuels de la société ou d'une société dont elle dépend en qualité d'entreprise liée (art. 10 du règlement de déontologie)

Cette règle s'applique à tous les associés au sein d'une société d'experts-comptables.

Le personnel, les stagiaires et les autres collaborateurs de l'expert-comptable chargé d'une mission de monopole, ne peuvent pas être impliqués dans la réalisation de cette mission, dès lors qu'elle concerne des sociétés dans lesquelles eux-mêmes, leur conjoint ou leurs parents ou alliés jusqu'au deuxième degré, exercent des fonctions visées supra.

- mission de contrôle des comptes annuels ou autres documents comptables d'une entreprise, lorsqu'il a exercé depuis moins de deux années soit des fonctions d'administrateur ou gérant, soit des responsabilités de direction impliquant une influence notable sur les services comptables, dans cette entreprise ou dans une entreprise liée (art. 13, §1 du règlement de déontologie).

L'interdiction s'applique également à la société d'experts-comptables dont il fait partie et aux associés d'une telle société. Un collaborateur de l'expert-comptable externe ou de la société d'experts-comptables qui se trouverait dans une telle situation ne pourrait prendre aucune part aux travaux de contrôle.

- participation à la gestion d'une entreprise ou à la représentation de ses intérêts à quelque titre que ce soit, à l'exception de la représentation de celle-ci en matière fiscale, lorsqu'il est chargé du contrôle des comptes annuels ou d'autres documents comptables de l'entreprise (art. 13, §2 du règlement de déontologie).

Cette règle s'applique à ses collaborateurs permanents et à ses stagiaires.

- services dont l'objet serait susceptible de devoir être vérifié par l'expert-comptable externe prestés pour la société contrôlée par des personnes avec lesquelles l'expert-comptable a conclu une convention de collaboration ou d'association et dont la nature et l'importance sont tels qu'ils peuvent porter préjudice à l'indépendance de l'expert-comptable externe (art. 13, §3 du règlement de déontologie). Est aussi visée, toute activité de tenue de comptabilité, c'est-à-dire les opérations comptables qui s'étendent jusqu'à l'établissement de la balance des comptes après inventaire.

- accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de la mission (art. 15 du règlement de déontologie).

Toute attestation ou rapport rédigé par un expert-comptable externe, en exécution d'une mission de monopole, doit préciser si l'expert-comptable accomplit ou a accompli ou non d'autres prestations pour compte de l'entreprise intéressée, association, société ou entreprise liée à l'association ou société intéressée, durant la période visée par son rapport ou son attestation (art. 12 du règlement de déontologie).

#### *c) Rémunération de l'expert-comptable externe*

Les experts-comptables externes ne peuvent limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions, soit de missions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité (art.14 du règlement de déontologie).

### 3. Dispositions communes aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables externes

En septembre 1997, les deux Instituts ont adopté une recommandation de déontologie relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession.

Le premier principe formulé par la recommandation énonce que dans l'exercice d'une mission de contrôle rendue obligatoire par la loi, le professionnel ne peut pas être le conseiller habituel de l'entreprise. Sauf d'autres missions de contrôle, il ne peut avoir effectué aucune autre mission récurrente dans la société au cours des deux années précédentes.

Après avoir effectué une mission de contrôle rendue obligatoire par la loi dans une entreprise où un réviseur d'entreprise ou un expert-comptable externe exerce une mission récurrente d'assistance ou de conseil, celui qui a effectué le contrôle ainsi que toute personne avec laquelle celui-ci a un lien de collaboration professionnelle doivent s'abstenir d'accepter une nouvelle mission professionnelle à caractère récurrent dans cette entreprise. Cette renonciation a une durée de deux ans après la date de la signature du rapport. Par contre, elle ne porte pas sur l'acceptation d'une nouvelle mission - revisorale au sens de l'article premier 4° de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, dans le cas du texte adopté par l'IRE - du monopole de l'expert-comptable externe prévue par la loi du 21 février 1985 ou par les lois sur les sociétés commerciales dans le cas du texte adopté par l'IEC.

## IV. MENACES A L'EGARD DE L'INDEPENDANCE

### 1. La concurrence - les appels d'offres - l'offre de multiples services à la société à l'égard de laquelle la mission de contrôle est exercée

Ces dernières années, l'activité comptable au sens large a été caractérisée par une concurrence accrue entre professionnels, en Belgique comme à l'étranger, qui est susceptible de porter atteinte à l'indépendance de l'expert-comptable externe comme du réviseur d'entreprises.

En effet, quelle que soit la taille des cabinets et leurs activités, la crainte de perdre des clients peut inciter à se montrer moins exigeant, plus souple, au risque de devenir complice d'éventuelles infractions.

La technique de l'appel d'offres<sup>17</sup> à laquelle recourent parfois les sociétés avant de choisir leur commissaire-réviseur et dont la légitimité ne peut être contestée en tant que telle pourrait elle aussi avoir une influence négative sur l'indépendance du commissaire-réviseur lorsqu'elle a pour objectif d'exercer une pression sur le professionnel en place, soit pour régler une situation conflictuelle, soit afin de le contraindre à diminuer ses honoraires et ainsi nécessairement l'étendue de sa mission, le cas échéant en-dessous des standards de la profession, ce qui peut amener le professionnel à prendre de sérieux risques au plan de sa responsabilité.

Le Livre vert de la Commission européenne relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union Européenne relève à ce sujet qu' *"Il est établi que les marchés remportés dans ces conditions*

<sup>17</sup> A ne pas confondre avec la procédure en matière de marchés publics qui a précisément pour but de garantir l'objectivité dans le choix du professionnel et qui, si elle est correctement organisée et tient compte de multiples critères à côté de celui du prix, peut contribuer à renforcer l'indépendance du professionnel.

*offrent parfois des rémunérations faibles, voire même inférieures aux coûts supportés" (4.11.).*

Si, dans certains cas, la soumission à un montant fort limité s'explique par la volonté d'emporter le marché auprès d'une grande entreprise prestigieuse, il ne peut être exclu qu'elle s'accompagne parfois de l'expectative de pouvoir fournir directement ou par le biais d'une autre personne physique ou morale associée, d'autres services autrement plus rémunérateurs à ladite entreprise (conseil fiscal, consultance... ).

Le Conseil Supérieur a déjà observé dans son avis relatif à l'évolution des professions comptables <sup>18</sup> qu'un tel procédé de "*cross subsidization*" n'est pas admissible en ce qu'il paraît difficilement concevable que dans une pareille situation, le professionnel chargé d'une mission légale dispose réellement de toute l'indépendance voulue pour s'acquitter de sa mission.

En relation avec ce problème doit être envisagée la question plus générale de savoir si un professionnel chargé d'une mission légale ou une personne morale ou physique appartenant au même réseau peut ou non être autorisé à effectuer d'autres missions auprès de la même entreprise.

Cette matière est controversée.

Certains y voient l'avantage de permettre au professionnel chargé d'une mission légale de mieux connaître l'entreprise et ses activités, ce qui ne peut que contribuer à une meilleure réalisation de sa mission <sup>19</sup>.

D'autres au contraire sont d'avis que l'importance des autres honoraires par rapport à ceux liés à la mission légale peut constituer une menace

pour l'objectivité du professionnel ou que certaines missions entraînent inévitablement le professionnel dans le processus décisionnel de l'entreprise.

Par ailleurs, il paraît nécessaire de disposer d'une force de caractère certaine pour pouvoir, le cas échéant, contrôler en toute impartialité, objectivité et indépendance le travail réalisé par un professionnel appartenant par exemple au même réseau .

## **2. Les associations interprofessionnelles**

Lorsque le reviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe fait partie d'une association interprofessionnelle, le risque ne peut être exclu qu'il tienne compte de l'importance des services prestés par ses associés au profit de l'entreprise auprès de laquelle il s'acquitte d'une mission.

Ce risque est évidemment plus grand encore lorsque l'organisation de l'association a pour effet de faire participer l'ensemble des associés aux résultats réalisés par chacun.

Les autres difficultés possibles suscitées par l'offre multiservices sont aussi de nature à se poser dans les associations interprofessionnelles.

## **3. Les missions relevant d'un même groupe d'intérêts**

En théorie, la détention d'un grand nombre de mandats de commissaire est de nature, par le caractère diversifié des sources de rémunérations, d'assurer au commissaire-reviseur une plus grande indépendance à l'égard des entreprises contrôlées.

Il importe cependant de relever qu'une telle affirmation n'est valable que lorsque les différents mandats ne sont pas exercés au sein d'un même groupe d'entreprises.

Dans une telle situation que l'article 13 de l'arrêté du 10 janvier 1994 tend à prévenir, le volume

<sup>18</sup> Rapport 1994-1995, p.47.

<sup>19</sup> C. Hébert et P. Standish, "*Auditing and related services : noces heureuses or liaisons dangereuses*", contribution présentée au congrès 1994 de la EAA.

de travail et l'importance des honoraires peuvent en effet conduire le réviseur à réserver ses services exclusivement à ce groupe et ainsi à en devenir dépendant.

La question se pose de la même manière en ce qui concerne les experts-comptables externes auxquels il appartient, conformément à l'article 14 de leur règlement de déontologie, d'éviter de limiter leurs activités à des missions relevant en fait d'un même groupe d'intérêts.

#### **4. Le rôle du conseil d'administration dans la nomination, la fixation de la rémunération et les relations avec le commissaire-réviseur**

Les actionnaires et les travailleurs sont les personnes les plus directement intéressées par le résultat des contrôles effectués par le commissaire-réviseur.

En effet, des dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales le contraignent à informer l'assemblée générale sur le respect des statuts, des lois coordonnées et des dispositions légales et réglementaires en matière de comptabilité et de comptes annuels et il doit certifier le caractère fidèle et complet des informations transmises par la direction de l'entreprise au conseil d'entreprise

Cela explique que l'assemblée générale nomme et révoque le commissaire-réviseur et que le conseil d'entreprise intervient dans la procédure de nomination ainsi qu'exposé précédemment.

Il ressort de la procédure décrite par l'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-réviseur ou de réviseur d'entreprises qu'il appartient exclusivement à l'organe statutaire compétent pour l'administration de l'entreprise ou au chef d'entreprise de prendre l'initiative de la présentation d'un ou plusieurs candidat(s) réviseur(s) au conseil d'entreprise.

Il est généralement admis que le conseil d'administration n'est pas légalement tenu de présenter plusieurs candidats <sup>20</sup>.

Du droit d'initiative du conseil d'administration, il est déduit que le conseil d'entreprise ne dispose pas, juridiquement du moins, du pouvoir de présenter des candidats <sup>21</sup> mais qu'il peut récuser les candidats présentés. En pratique, il peut en outre proposer des candidatures dans les négociations avec la direction.

C'est l'assemblée générale qui décide en dernier ressort sur la nomination.

C'est aussi l'assemblée générale qui, en principe, est exclusivement compétente pour fixer la rémunération du commissaire-réviseur pour l'accomplissement de sa mission légale.

Force est cependant de constater que le plus souvent les honoraires du commissaire-réviseur sont "négociés" avec le conseil d'administration, le cas échéant à la suite d'une procédure d'appel d'offres et que l'assemblée générale ne délibère pas de ce point <sup>22</sup> et ne fait qu'entériner la décision prise par le conseil d'administration.

De même, la nomination et la démission du commissaire-réviseur ne font, hormis l'hypothèse d'un conflit entre actionnaires, que rarement l'objet des débats de l'assemblée générale.

<sup>20</sup> Prés. comm. Nivelles, 10 avril 1986, R.D.C., 1986, p. 605 et note J.-P. Buyle ("Observations relatives à la procédure de nomination du commissaire-réviseur") qui approuve la solution; H. Braeckmans, "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", R.W., 1986-1987, col.1797; M. Vander linden, "Rôle et mission du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise", La révision des comptes annuels et des comptes consolidés, AEDBF-Yearbook, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 130; B. Tilleman, Le statut du commissaire-réviseur: nomination, cessation du mandat et rémunération, IRE, Droit, 3/1997, p.21 qui se réfère notamment à B. Nyssen, "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", Or., 1995, p. 54.

<sup>21</sup> B. Tilleman, *ibidem* et les réf. citées en note (45).

<sup>22</sup> C. Van Der Elst, "De oproeping van de aandeelhouders tot de algemene vergadering: een praktijkstudie", V. & F., 1998, 1, p.19 et sp., p. 28, n° 37.

L'absence de délibération de l'assemblée générale au sujet de la nomination, de la rémunération ou de la démission du commissaire-revisaire peut probablement s'expliquer dans de nombreux cas par la représentation de l'actionnaire majoritaire au sein du conseil d'administration.

Par ailleurs, la présence de plus en plus fréquente d'administrateurs indépendants, exclusivement soucieux de l'intérêt de la société, au sein des conseils d'administration est de nature à rendre les débats relatifs au commissaire-reviseur plus objectifs.

Cependant, le commissaire-reviseur pourrait être amené à prendre en considération le fait que le renouvellement de son mandat dépend dans une très grande mesure du conseil d'administration.

La concurrence, la limitation et la réduction du nombre de mandats suite à l'entrée en vigueur de l'article 64, §3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales sont susceptibles d'accroître ce risque.

Or, il n'est pas exclu que dans certaines circonstances, les intérêts du conseil d'administration divergent de ceux de l'assemblée générale.

Par ailleurs, durant l'accomplissement de sa mission, le commissaire-reviseur et ses collaborateurs seront amenés à rencontrer, en fonction de la taille de l'entreprise, les membres de sa direction ou de son conseil d'administration.

Ces contacts présentent l'avantage de permettre le développement d'une relation de confiance indispensable à la bonne exécution de la mission.

La relation de confiance ne peut cependant mener le commissaire-reviseur à se montrer moins vigilant.

## V. MESURES POSSIBLES

---

### 1. Mesures ne requérant pas l'intervention du législateur

a) *Recommandation à l'égard des Instituts visant à une meilleure application des dispositions existantes*

Ainsi que mentionné dans la section III, le cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrivent les activités des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables contient plusieurs dispositions qui ont vocation à assurer et préserver l'indépendance de ces professionnels.

Il s'avère cependant que certaines d'entre elles sont peu ou mal appliquées.

Le Conseil Supérieur pense particulièrement à l'article 18ter, §1er, 3° et 5° de la loi du 22 juillet 1953 applicable aux deux Instituts aux termes duquel ceux-ci doivent veiller au bon accomplissement par leurs membres des missions qui leur sont confiées et en particulier à ce qu'ils s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de revision qui leur sont confiées et n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.

A ce titre, les Instituts doivent s'assurer que les professionnels respectent les règles qui leur sont imposées afin d'assurer leur indépendance et qui sont exposées ci-dessus.

Dans ce but, le professionnel doit informer l'Institut, dans les délais et les formes prévues par le règlement d'ordre intérieur, des missions qu'il a acceptées et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut, de la rémunération qui y est attachée, ainsi que de la cessation de ces missions.

Il en est de même des missions dont l'exercice n'est pas réservé aux membres de l'Institut, accomplies soit par le professionnel soit par une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle

professionnel, dans des liens de collaboration, lorsqu'elles sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le professionnel accomplit une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut (art. 18ter, §2).

Le Conseil Supérieur note par ailleurs que l'article 80, al. 2, 1° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales permet en principe aux Instituts de renforcer encore le contrôle du respect des incompatibilités.

Cet article prévoit en effet notamment que "... Si les comptes annuels ont été vérifiés ou corrigés par un expert-comptable inscrit au tableau des experts-comptables externes de l'Institut des Experts Comptables ou un reviseur d'entreprises, en application de l'article 82 de la loi du 21 février 1985, doivent également être mentionnés les noms, prénoms, profession, domicile de l'expert-comptable externe ou du reviseur et leur numéro de membre auprès de l'Institut des Experts Comptables ou de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises..."

Il conviendrait que les Instituts rappellent à leurs membres qu'ils doivent veiller à ce que l'entreprise respecte la disposition en question.

En outre, s'agissant du niveau des rémunérations, le Conseil Supérieur est d'avis qu'il appartient aux Instituts de veiller, avec l'autorité nécessaire, à ce qu'elles soient suffisantes pour permettre de remplir leur mission conformément aux standards prévus et qu'il n'existe aucune manoeuvre de "dumping" ou de "cross subsidization"<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Et ce, même si il semble clair, au regard de la décision rendue par le Conseil de la concurrence le 31 octobre 1995 concernant le tarif minimum fixé par l'Ordre des Architectes, que l'établissement concerté des honoraires est de nature à fausser la concurrence et que partant la fixation d'un barème des honoraires minimaux à appliquer par exemple aux missions légales des reviseurs d'entreprises et des experts-comptables serait considérée par le Conseil de la concurrence comme contraire à la loi du 5 août 1991 sur la protection de la concurrence économique (dans ce sens, IRE, rapport annuel, 1998).

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises dispose à cet effet de l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 et le règlement de déontologie de l'expert-comptable prévoit quant à lui en son article 28, alinéa 2 que l'attitude consistant à pratiquer des honoraires réduits ou élevés injustifiés, est contraire au principe de dignité de la profession et peut par conséquent déboucher sur une action disciplinaire.

Un des principaux moyen de contrôle du respect des obligations déontologiques notamment dont dispose l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (norme du 5 juillet 1991<sup>24</sup>) et que l'Institut des Experts Comptables se prépare à mettre en place consiste dans le contrôle confraternel ("peer review").

Il s'agit d'une procédure d'examen de l'activité d'un reviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable par un confrère. Il a pour but de s'assurer au cabinet du professionnel contrôlé de l'application des dispositions légales et réglementaires et des normes de l'Institut ainsi que de l'adéquation de l'organisation du cabinet aux nécessités de l'exercice de la profession.

A l'heure actuelle, les résultats du contrôle confraternel sont exclusivement réservés au professionnel contrôlé et à l'Institut.

Le Conseil Supérieur recommande aux Instituts de veiller, par la mise en oeuvre des dispositions légales existantes, à ce que leurs membres respectent les obligations légales ayant pour objet d'assurer leur indépendance et leur demande de lui communiquer périodiquement une synthèse des résultats des contrôles confraternels effectués. Un échange de vues pourrait s'engager sur cette base.

Le Conseil Supérieur demande en outre à l'IRE de lui transmettre annuellement la liste des

<sup>24</sup> Voy. l'avis émis le 24 janvier 1991 par le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises au sujet du contrôle confraternel (rapport 1989-1991).

mandats de commissaires assumés par chacun des réviseurs d'entreprises avec la mention des sociétés dans lesquelles ces mandats sont exercés.

b) *Recommandation visant à un meilleur respect de certaines dispositions par les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables externes*

Dans l'exercice de leur activité professionnelle, les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables sont tenus au respect de plusieurs dispositions visant à assurer qu'ils sont et restent indépendants.

Certaines d'entre elles sont parfois méconnues.

Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il en est ainsi, en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises, des articles 64bis et 64ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et plus particulièrement du dernier alinéa de l'article 64ter en vertu duquel "*L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente.*"

Il est primordial que, conformément à l'article 65, 4° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le commissaire-réviseur s'assure du respect par l'entreprise de cette disposition pénalement sanctionnée (art. 204, 5° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) qui a pour objet, par application du principe de transparence, de garantir vis-à-vis des lecteurs du rapport de contrôle l'indépendance du contrôleur légal à l'égard de l'entreprise.

S'agissant des expert-comptables externes, l'ar-

ticle 81, §1er de la loi du 21 février 1985 et les articles 9 et 10 de l'arrêté royal relatif à la déontologie prescrivent un régime détaillé d'incompatibilités.

Il ressort néanmoins des décisions disciplinaires rendues en matière d'indépendance que plusieurs sont relatives à l'établissement du rapport de contrôle requis lors de la transformation d'une société dont l'expert-comptable lui-même, son épouse ou des parents sont associés, gérants ou administrateurs ou dont la comptabilité est tenue par son bureau d'expertise comptable.

L'expert-comptable externe doit être conscient de ce qu'en ne respectant pas les règles garantissant son indépendance d'apparence, il porte atteinte à sa crédibilité et à celle de la profession toute entière.

Des cas similaires peuvent aussi être trouvés dans la jurisprudence des instances disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le Conseil Supérieur recommande aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables externes d'être particulièrement attentifs au respect le plus strict des dispositions ayant pour objet de préserver leur indépendance et de mettre en place au sein de leur cabinet les mécanismes et procédures nécessaires à cet effet.

c) *Recommandations à l'égard des entreprises*

Il est essentiel que les entreprises perçoivent la nécessité de laisser aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables externes auxquelles elles font appel volontairement ou en vertu d'une obligation légale, toute l'indépendance requise pour l'accomplissement de leur mission.

Ce n'est en effet qu'à ce prix que la mission peut non seulement être exécutée conformément à la loi et aux hauts standards posés par la profession, mais aussi se révéler profitable pour l'entreprise.

Le Conseil Supérieur recommande aux entreprises de mettre tout en oeuvre afin que le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe puisse accomplir sa mission en toute indépendance.

Madame Merchiers et Messieurs Geens, Keutgen, Michel et Peeters estiment en outre que l'existence, dans les grandes sociétés et en particulier dans les sociétés cotées, d'un comité d'audit assisté par une fonction d'audit interne suffisamment développée est à cet égard de nature à favoriser l'exercice indépendant de sa mission par le commissaire-réviseur.

De même, le recours par le conseil d'administration au comité d'audit ou au comité de nomination créé en son sein peut s'avérer particulièrement utile au cours de la procédure de nomination du commissaire-réviseur.

Ils sont d'avis qu'il doit être suggéré aux grandes sociétés, et en particulier aux sociétés cotées, de s'inspirer par exemple des principes de gouvernement d'entreprises développés en Belgique par la Commission belge du Corporate Governance, par la Commission Bancaire et Financière et par la Fédération des Entreprises de Belgique <sup>25</sup>.

Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf estiment quant à eux que n'étant pas institués ou régulés par le législateur, les comités d'audit ou de nomination ne doivent pas interférer dans la procédure de nomination du commissaire-réviseur.

## 2. Mesures requérant l'intervention du législateur

### a) Limitation du nombre de renouvellement des mandats de commissaire-réviseur

Afin d'éviter que des liens trop personnels s'établissent entre le commissaire-réviseur personne physique ou le cabinet représenté (art. 33, §2 de la loi du 22 juillet 1953) et la direction de l'entreprise, il pourrait être envisagé de limiter le nombre de renouvellement des mandats de commissaire, de sorte que le même réviseur ou cabinet achève nécessairement son mandat auprès d'une entreprise après un nombre déterminé d'années <sup>26</sup>.

Cette expiration de plein droit du mandat qui ne dépendrait ni de la volonté de l'entreprise, ni du réviseur pourrait être de nature à accroître son indépendance, tout au moins au cours de son dernier mandat.

Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont d'avis que le nombre de renouvellements possibles devrait être légalement limité à trois.

Madame Merchiers et Messieurs Geens, Keutgen, Michel et Peeters considèrent qu'il n'est cependant pas exclu qu'un tel système puisse affecter la motivation du commissaire-réviseur.

Par ailleurs, à l'encontre de l'idée de rotation obligatoire du contrôleur légal des comptes, le livre vert de la Commission européenne relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union Européenne indique que les arguments en faveur d'un tel système ne sont pas concluants. Le livre vert fait valoir que l'un des deux Etats

<sup>25</sup> Pour un commentaire de ces trois documents, voy. G. Keutgen et Chr. Darville-Finet, "Le "Corporate Governance", une perspective nouvelle pour les sociétés ?", J.T., 1998, p. 625.

<sup>26</sup> Au sujet de cette problématique, voy. notamment C. Richard et A. Vanstraelen, "Renewable long-term audit mandates and audit quality : a qualitative and quantitative analysis", contribution présentée au congrès 1999 de la European Accounting Association.

membres (Italie et Grèce) possédant un tel système l'a récemment abrogé et laisse entendre que le changement périodique de cabinets présente des inconvénients en termes de qualité et d'efficacité.

L'étude de la Fédération des Experts Comptables Européens relative au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne mentionne à cet égard qu' "il a été démontré que la qualité des contrôles légaux s'améliore lorsque le contrôleur légal acquiert une meilleure compréhension des activités et des systèmes de contrôle interne de ses clients... A chaque changement de contrôleur légal, la société cliente doit entreprendre une procédure onéreuse de sélection d'un nouveau contrôleur, lequel doit ensuite consacrer un certain temps à apprendre à connaître son client."

La solution avancée dans le livre vert consisterait à instituer, au sein du cabinet, pour chaque client, une rotation des associés en charge du contrôle légal <sup>27</sup>.

Madame Merchiers et Messieurs Geens, Keutgen, Michel et Peeters recommandent dès lors que soit étudiée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, la possibilité d'organiser au sein de chaque cabinet une rotation de l'associé en charge du contrôle légal, pour chaque entreprise contrôlée, tout en veillant à ce que l'indépendance réelle soit renforcée et non seulement l'indépendance d'apparence .

Le Conseil supérieur tient par ailleurs à relever de manière incidente qu'à son estime, eu égard à l'importance que revêt généralement d'une part, la personne même du représentant permanent par rapport à la société de réviseurs désignée, pour le conseil d'administration, l'assem-

blée générale et le conseil d'entreprise et d'autre part, la relation personnelle entre le conseil d'entreprise et le réviseur d'entreprises, le mandat de commissaire-réviseur est en principe intuitu personae de la personne physique-représentant permanent de sorte que, dans la plupart des cas, le changement de représentant permanent en cours de mandat ne pourra pas intervenir de la seule volonté de la société de révision et devra faire l'objet d'une décision de l'assemblée générale, ainsi que le font certaines entreprises. En outre, les dispositions relatives à la présentation au conseil d'entreprise du représentant permanent de la société de réviseurs désignée comme commissaire devraient aussi trouver à s'appliquer en cas de changement du représentant permanent au cours du mandat <sup>28</sup>. Le cas échéant, le Conseil Supérieur proposera une modification des dispositions applicables.

#### b) Collège obligatoire de commissaires-réviseurs

En 1997, une proposition visant à contraindre certaines importantes sociétés à nommer un collège de réviseurs émanant de cabinets différents a été formulée.

En pratique, il est déjà fréquent, qu'en raison de la taille de l'entreprise ou de la présence d'unités techniques d'exploitation dotées de conseils d'entreprises distincts dans des régions linguistiques différentes, plusieurs commissaires soient nommés.

Ils forment alors un collège et ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle de la société (art. 64, §1er des LCSC).

<sup>27</sup> Dans le même sens, *The Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury Report)*, 5.12.

<sup>28</sup> Art. 33, §2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises, arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-réviseur ou de réviseur d'entreprises et recommandation du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises du 25 novembre 1988, rapport 1987-1988, p. 91.

Un collège peut présenter d'autres avantages (donner aux yeux du public une apparence de plus grande indépendance des commissaires à l'égard de la société, permettre un échange de compétences entre cabinets de taille différentes...), mais aussi des inconvénients (coûts supplémentaires, risque d'atteinte à l'unité de contrôle, responsabilités difficiles à déterminer ...).

Le Conseil Supérieur a, en conséquence, pris la décision d'évaluer soigneusement les avantages et les inconvénients du collège de commissaires-reviseurs avant de décider, le cas échéant, d'adresser des recommandations au législateur.

*c) Précision des incompatibilités et limitation à l'offre de multiples services par les commissaires-reviseurs et les réseaux auxquels ils appartiennent*

Ainsi qu'exposé précédemment, le législateur a opté en ce qui concerne le commissaire-reviseur pour un mécanisme dans lequel il est possible à ce professionnel ou aux personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration d'accepter d'autres missions, fonctions ou mandats dans la société soumise à son contrôle ou dans une entreprise liée à celle-ci pourvu que ceux-ci ne soient pas de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire et qu'il soit rendu compte, dans le rapport de gestion, de l'objet de ces activités et de la rémunération y afférente (art. 64bis et ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) <sup>29</sup>.

<sup>29</sup> Cf avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatifs à la fusion et à la scission de sociétés et au projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des reviseurs d'entreprises (rapport 1992-1993).

Le régime établi par le législateur combine donc l'appréciation du professionnel lui-même sur le maintien de son indépendance - caractéristique de la profession libérale - et la transparence quant à l'objet de l'activité complémentaire et à sa rémunération

Il a été relevé que ces dispositions, et en particulier l'article 64ter, alinéas 2 et 5, ne sont pas systématiquement respectées <sup>30</sup>.

Différentes solutions à ce problème existent en théorie. Elles vont de la détermination précise des activités qui par leur nature et leur volume sont soit incompatibles, soit compatibles avec le contrôle légal des comptes et l'indépendance qu'il requiert, à l'interdiction pure et simple de toute prestation qui n'est pas indissociable du contrôle légal des comptes.

La situation dans les différents Etats membres présente à cet égard des divergences fondamentales <sup>31</sup>.

Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont d'avis que la transformation des bureaux de réviseurs en entreprises multidisciplinaires intégrées ou leur insertion dans des réseaux internationaux formels de services aux entreprises, justifiables dans une logique purement commerciale, conduit à des combinaisons de service inadmissibles d'un point de vue déontologique.

<sup>30</sup> A titre indicatif, et sans qu'il puisse évidemment en être tiré de conclusions décisives quant au respect de l'article 64ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, il ressort de l'examen des documents relatifs à l'exercice 1997 déposés auprès de la Centrale des Bilans par les sociétés cotées de droit belge qu'une indication conforme à celle prévue par l'article 64ter n'a pu être retrouvée qu'à 11 reprises, aucun rapport de commissaire-reviseur ne mentionnant le moindre manquement à ce sujet. Il a en outre été constaté au cours de cet examen que plusieurs sociétés cotées n'auraient procédé ni au dépôt du rapport de gestion, ni au dépôt du rapport du commissaire-reviseur.

<sup>31</sup> C. Trolliet, *L'exercice de la profession comptable dans la CEE*, Ed. comptables Malesherbes, p. 81.

D'autant plus que cet élargissement commercial de l'offre porte préjudice aux exigences d'indépendance requises pour les missions publiques exercées dans l'intérêt général.

Ils estiment qu'il est tout aussi inadmissible que le même bureau ou réseau soit à la fois chargé de l'établissement des comptes ou conseiller fiscal de l'entreprise qu'elle est chargée de contrôler en toute indépendance.

La combinaison de missions prescrites par le législateur et de services juridiques voire de recrutement (directeur financier, interim management) de nature purement commerciale et pouvant faire l'objet d'offre croisée aux entreprises au nom d'impératifs économiques est également incompatible. Et ce quel que soit l'encadrement formel (personnalités juridiques différentes, code de conduite,...) mis en place par le fournisseur de services.

Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont dès lors d'avis que le régime des incompatibilités devrait être plus strict.

Madame Merchiers et Messieurs Geens, Keutgen, Michel et Peeters estiment quant à eux que la détermination, sous forme de liste, des activités compatibles ou incompatibles est un exercice délicat et qui doit nécessairement revêtir un caractère évolutif.

Par ailleurs, tout comme l'interdiction pure et simple de fournir une prestation accessoire, un régime d'incompatibilités pourrait vraisemblablement être aisément contourné eu égard aux très nombreuses formes de collaboration formelles ou plus informelles existant sur le marché.

En outre, il est aussi argumenté que l'interdiction qui serait faite aux commissaires-reviseurs de fournir aux entreprises contrôlées une prestation qui ne serait pas étroitement liée au contrôle des comptes est de nature à susciter à terme un désintérêt à l'égard de l'activité de réviseur qui s'en trouverait dépréciée <sup>32</sup>.

Par ailleurs, la souplesse actuelle du droit des sociétés répond à la diversité des situations pratiques et, dès lors, aux attentes des entreprises.

Madame Merchiers et Messieurs Geens, Keutgen, Michel et Peeters sont par conséquent d'avis qu'en matière d'incompatibilités, pourvu que les conditions posées soient respectées de manière loyale par les réviseurs d'entreprises, le régime mis en place par les dispositions susmentionnées des lois coordonnées sur les sociétés commerciales peut être maintenu en l'état.

#### *d) Création d'un fonds indépendant chargé de rémunérer les commissaires-reviseurs*

Au cours de ses travaux, le Conseil supérieur a procédé à un échange de vues au sujet du remplacement du mode actuel de rémunération des commissaires-reviseurs par la création d'un fonds qui serait alimenté par les entreprises tenues de nommer un commissaire-réviseur, géré de manière indépendante et qui rémunérerait les commissaires-reviseurs en fonction de critères à définir.

La quote-part des entreprises serait déterminée sur la base de critères tels que le chiffre d'affaires, le total de bilan et le personnel moyen employé.

A l'appui de cette idée a été invoqué le principe selon lequel la rémunération du contrôleur légal par l'entreprise contrôlée induit nécessairement des questions en ce qui concerne l'indépendance d'apparence du contrôleur.

Les frais de gestion, le caractère peu répandu d'un pareil système et l'absence de garanties quant à un impact favorable effectif du mécanisme sur l'indépendance du commissaire-réviseur ont été cités à l'encontre de l'idée.

<sup>32</sup> Ph. Pletinckx, "L'indépendance du réviseur et les missions de conseil", *La vie au bureau*, juin-juillet 1992, p. 3 et en néerlandais "De onafhankelijkheid van de revisor en zijn adviesopdrachten", *A & B*, 1992/16, p. 9.

Le Conseil Supérieur a, en conséquence, pris la décision d'évaluer soigneusement les avantages et les inconvénients d'un tel fonds avant de décider, le cas échéant, d'adresser des recommandations au législateur.

e) *Proposition d'un candidat réviseur par le conseil d'entreprise*

La possibilité pour le conseil d'entreprise de présenter un candidat réviseur au poste de commissaire a aussi été discutée au sein du Conseil Supérieur.

Le Conseil Supérieur a décidé d'examiner les différents aspects de cette formule avant, le cas échéant, d'émettre des recommandations en direction du législateur.

## VI. REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

---

### A. SÉLECTION DE RÉFÉRENCES RELATIVES À L'INDÉPENDANCE

#### INSTITUTIONS .....

- **INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS,**  
Code of Ethics for Professional Accountants,  
revised January 1998.
- **COMMISSION EUROPÉENNE,**  
Livre vert relatif au rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, JOCE n° C321 du 28 octobre 1996, sp. 4.7. à 4.17..
- **COMMISSION EUROPÉENNE,**  
Communication concernant le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne : la marche à suivre, JOCE n° C143 du 8 mai 1998, p.12.
- **F.E.E.,**  
Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, janvier 1996, sp. pp.24 à 27 et annexes.
- **F.E.E.,**  
Indépendance et objectivité du contrôleur des comptes, corps de principes essentiels pour l'orientation de la profession européenne, premières recommandations, juillet 1998.
- **RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL CNCC-COB**  
sur la déontologie des commissaires aux comptes dans les sociétés qui font appel public à l'épargne (Juillet 1993).
- **RECOMMANDATIONS DU GROUPE DE TRAVAIL CNCC-COB**  
sur l'indépendance et l'objectivité des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne (décembre 1997).

## AUTEURS

- **A. SCHILDER,**  
Auditor Independence, Wolters-Noordhoff, 1994.
- **J. MAURICE,**  
Accounting Ethics, Pitman Publishing, 1996.
- **J. E. KIGER ET J. H. SCHEINER,**  
Auditing, Houghton Mifflin Company, 1997.
- **K. PANY ET O. R. WHITTINGTON,**  
Auditing, Irwin, 1994.
- **E. WOOLF,**  
Auditing today, Prentice Hall, 1997.
- **J. DUNN,**  
Auditing, Prentice Hall, 1996.
- **C. HÉBERT ET P. STANDISH,**  
Auditing and related services : nocés heureuses or liaisons dangereuses ?, contribution présentée au Congrès 1994 de la European Accounting Association.
- **F. BARRY GORMAN,**  
Perceptions of independence - Do they change over time ?, contribution présentée au Congrès 1994 de la European Accounting Association.
- **J. COHEN-SCALI,**  
L'indépendance du commissaire aux comptes : une approche systémique, *Economie et Comptabilité*, n° 204, septembre 1998, p. 29.
- **H. FALK, V. FRUCOT ET T. VAN ZIJL,**  
Auditor Independence : an International Perspective, Chicago, October 1998
- **L. EVANS ET C. NOBES,**  
Harmonization relating to auditor independence : the Eight Directive, the UK and Germany, E.A.R., 1998, 493-516.
- **K. KLARSKOV JEPPESEN,**  
Reinventing auditing, redefining consulting and independence, E.A.R., 1998, 517-539.

- **A. MIKOL ET P. STANDISH,**  
Audit independence and nonaudit services : a comparative study in differing British and French perspectives, E.A.R., 1998, 541-569.

## B. SÉLECTION DE RÉFÉRENCES RELATIVES AU CORPORATE GOVERNANCE

## INSTITUTIONS

- **CADBURY REPORT,**  
Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, The Code of Best Practice (1 December 1992).
- **INTERNATIONAL CAPITAL MARKETS GROUP,**  
International Corporate Governance, Who Holds the Reins, (June 1995)
- **COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIÈRE,**  
recommandations en matière d'informations à diffuser par les sociétés cotées belges sur l'organisation de leur administration et de leur gestion (décembre 1998).
- **FÉDÉRATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE,**  
Corporate Governance, Recommandations de la Feb (janvier 1998).
- **COMMISSION BELGE DU CORPORATE GOVERNANCE,**  
Rapport (décembre 1998).
- **IRE,**  
Corporate governance : position de l'Institut, Bulletin d'Information, 6/1998.
- **O.C.D.E.,**  
Groupe de travail ad hoc sur le gouvernement de l'entreprise, Projet de normes et lignes directrices relatives au gouvernement d'entreprise (SG/CG(98)6) et Gouvernement d'entreprise et performance des entreprises (SG/CG(98)7), octobre 1998.

## AUTEURS

.....

- **M.J. DE SAMBLANX,**  
Comités d'audit et Corporate Governance,  
Etudes IRE, contrôle 3/1995.
- **H. OLIVIER, R. EECKHOUT ET N. MC DONALD,**  
Le gouvernement d'entreprise et le commissaire-reviseur, IRE, Réflexions et Opinions, 5/1996.
- **H. OLIVIER,**  
L'importance des comités spécifiques, en particulier le comité d'audit, Revue de la Banque, 1997, p. 445.
- **CORPORATE GOVERNANCE,**  
Reflets et Perspectives de la vie économique, n° spécial, 3/1998.
- **CORPORATE GOVERNANCE,**  
Vennootschapsrecht & Fiscaliteit, n° 2/1998.
- **G. KEUTGEN ET CHR. DARVILLE-FINET,**  
Le "Corporate Governance", une perspective nouvelle pour les sociétés, J.T., 1998, p. 625.
- **D.A. BAVLY,**  
Corporate Governance and Accountability,  
Quorum Books, 1999.
- **OUVRAGE COLLECTIF,**  
The International Handbook of Corporate Governance, Nexia International, ITP, 1996.
- **OUVRAGE COLLECTIF,**  
Corporate Governance, Het Belgische perspectief, Instituut voor Bestuurders, Intersentia Rechtswetenschappen, 1998.

Editeur responsable:  
K. GEENS  
Blandenstraat 68  
Haasrode

---