

Avis relatif au règlement de discipline et au code de déontologie

C.S.R. 90.05.D d.d. 30.09.1991

AVIS RELATIF AU REGLEMENT DE DISCIPLINE
ET AU CODE DE DEONTOLOGIE

(traduction libre de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat
d'entreprises (HR-B 90/05-D du 30.09.91) effectué
à titre provisoire par les services de l'IRE)

I. DISCUSSION GENERALE

1. LA NECESSITE DE REVOIR LE REGLEMENT DE DISCIPLINE

- (1) Après l'approbation du règlement de stage et du règlement d'ordre intérieur, le règlement de discipline est la clef de voûte de la réglementation professionnelle pour les réviseurs d'entreprises. Les questions auxquelles le règlement de discipline devra apporter une réponse définissent, davantage encore que le règlement de stage ou le règlement d'ordre intérieur, l'esprit dans lequel la profession de réviseur d'entreprises devra s'exercer.
- (2) Ces questions doivent trouver une réponse au moment où la profession fait l'objet de modifications en profondeur au niveau européen. Il serait donc opportun d'y répondre en proposant des solutions comparables pour le plan européen. Depuis l'entrée en vigueur de la 8e directive du 10 avril 1984, la Commission européenne a formulé peu de propositions, mais entretemps, une adaptation du règlement de discipline devient urgente car la modification intervenue par la loi du 21 février 1985 remonte à plus de cinq ans déjà.

En attendant cette solution communautaire au niveau de l'Europe, le Conseil Supérieur est d'avis qu'il faut élaborer le règlement de discipline, en prenant en compte la spécificité de la

législation belge et plus particulièrement le rôle confié au reviseur d'entreprises face au conseil d'entreprise. Il est évident qu'un tel régime ne saurait être que transitoire, et devra faire l'objet d'une adaptation éventuelle, dès qu'une harmonisation au niveau européen aura été mise en place. Il est vrai que l'on impose ainsi un double effort sur le plan de la réglementation, mais le règlement de discipline ne saurait plus se faire attendre. A cet égard, quelques membres du Conseil Supérieur du Revisorat souhaitent que dès aujourd'hui, on prenne clairement en compte, lors de l'élaboration du règlement de déontologie, le contexte international et européen dans lequel la profession devra s'exercer.

2. LES CONDITIONS D'UN EXERCICE INDEPENDANT DE LA PROFESSION

- (4) Dans le passé, le Conseil supérieur a consacré son attention, à de multiples reprises et avant que le règlement de déontologie ne figure à son ordre du jour, au problème fondamental de l'indépendance du reviseur d'entreprises et des incompatibilités qui en résultent, ce qui forme la clef de voûte de toute déontologie.
- (5) L'indépendance du reviseur d'entreprises dépendra d'un ensemble de facteurs. Il y a tout d'abord la personnalité du reviseur lui-même, qui échappe complètement aussi bien à l'IRE, qu'au Conseil Supérieur et au législateur. Il y a ensuite les modes de nomination ou de désignation du reviseur d'entreprises, où tant le chef d'entreprise que les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise peuvent faire valoir leur opinion sur l'indépendance du candidat, du moins au moment de sa nomination. Il y a aussi les exigences en matière de communication des missions accessoires et des rémunérations qui s'y attachent. Dans ce domaine, un rôle important doit être joué par l'IRE, qui devra examiner si dans certains cas il n'y a pas une dépendance trop importante à l'égard d'un seul client ou d'une activité non revisorale. Les représentants des milieux sociaux économiques ne peuvent s'immiscer directement dans l'intervention de l'IRE dans des dossiers individuels. Enfin, et non dans la moindre mesure, l'indépendance sera largement définie par le règlement de déontologie. Ce n'est que dans ce cadre que les représentants des milieux sociaux et économiques pourront pleinement jouer leur rôle. C'est dans le contexte d'un règlement de déontologie que pourront être fixées les conditions objectives qui, aux yeux de ces représentants seront censées, sauf preuve contraire, être de nature à compromettre l'indépendance du reviseur. Si les tiers veulent se faire entendre tant soit peu en ce qui concerne les conditions devant garantir l'indépendance des reviseurs, celles-ci devront être traduites en des critères objectifs repris par le règlement de déontologie tel que l'IRE l'appliquera aux dossiers individuels. En effet, l'évaluation de cette indépendance n'est pas uniquement une question d'appréciation professionnelle du reviseur lui-même sur les circonstances dans lesquelles il estime personnellement pouvoir donner une opinion objective sur la situation financière et économique, c'est aussi une question

d'appréciation sociale telle que formulée par le Conseil Supérieur, représentant les milieux socio-économiques, et enfin en dernière instance du législateur.

- (6) Au cours de ces discussions, tant au sein du Conseil qu'avec des tiers et notamment avec les représentants et des membres de l'Institut, deux conceptions fondamentalement différentes concernant l'indépendance de la profession et des incompatibilités qui en résultent se sont dégagées. Malgré des divergences profondes, le Conseil Supérieur a cependant réussi à adopter une position unanime concernant les règles concrètes qui doivent être d'application pour garantir l'indépendance du reviseur en ce qui concerne les incompatibilités vis-à-vis de l'entreprise dans laquelle le reviseur exerce une mission légale.

Par ailleurs, sans porter préjudice à l'unanimité de Conseil Supérieur concernant les règles fondamentales mentionnées ci-dessus, deux positions minoritaires ont été défendues par les représentants des organismes représentatifs des milieux économiques et sociaux en ce qui concerne deux problèmes particuliers. Le premier problème concerne l'extension du champ d'application des incompatibilités vis-à-vis des sociétés dans lesquelles le reviseur exerce une mission légale; le second problème concerne la nature des activités qui sont compatibles en général avec la profession de reviseur d'entreprises.

- (7) Le Conseil Supérieur unanime affirme que l'indépendance du reviseur d'entreprises implique l'interdiction de principe d'exercer quelque activité professionnelle que ce soit dans des entreprises ou des sociétés auprès desquelles il est chargé d'une mission légale au titre de commissaire-reviseur, de reviseur d'entreprises pour le conseil d'entreprise, à l'exception toutefois d'un nombre limité de travaux et de missions précises ci-dessous. Pour la définition de ces missions et de ces travaux, le Conseil Supérieur s'est fondé sur les dispositions actuelles, telles que reprises par l'article 7bis, 4° de la loi créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (introduit par l'article 4° de la loi du 21 février 1985) et les articles 64bis et ter des LCSC tels que modifiés pour les articles 10 et 11 de la loi du 21 février 1985). Les articles 7bis, 4° et 64bis, fixent les conditions générales de l'indépendance tandis que l'article 64ter règle la rémunération des activités accessoires.

On peut déduire de l'article 64ter des lois sur les sociétés commerciales que les activités accessoires sont autorisées, pour la même entreprise ou société auprès de laquelle le reviseur d'entreprises est chargé d'une mission légale, à condition que ces activités accessoires se limitent à des prestations exceptionnelles et à des missions spéciales.

En outre, les conditions générales telles que définies dans les articles 7bis de la loi créant l'Institut et 64bis Lois soc. restent d'application, à savoir l'interdiction pour le reviseur d'entreprises d'accepter quelque autre mission que ce soit auprès de la société soumise à son contrôle et d'accepter tout autre tâche, mandat ou mission qui serait de nature à compromettre l'exercice indépendant de sa mission légale. Pour rencontrer cette condition d'indépendance, le Conseil Supérieur unanime

estime que ces autres activités du réviseur d'entreprises, prestées au sein de la même société, doivent être rigoureusement accessoires par rapport à sa mission légale, tant en ce qui concerne leur nature que leur indépendance.

- (8) Cette incompatibilité ne s'applique pas uniquement au réviseur d'entreprises personnellement, mais aussi aux proches de sa famille et aux collègues et collaborateurs faisant partie de la même association ou société ou de sociétés liées. A ce propos, le Conseil supérieur estime que les incompatibilités applicables aux personnes physiques doivent avoir mutatis mutandis une portée comparable quand il s'agit d'une société. Cette incompatibilité implique également l'écoulement d'un délai minimum entre la cessation notamment d'une mission légale de contrôle auprès de la société ou entreprise et l'acceptation d'autres missions, telles une fonction de direction ou une mission au titre de conseiller fiscal. La constatation de l'étendue des incompatibilités doit se faire selon des critères raisonnables. Ce qui veut dire que pour l'évaluation du contrôle de fait d'une entreprise sur une autre, il convient de se référer d'abord à l'appréciation professionnelle du réviseur d'entreprises.

En outre, à l'égard des sociétés étrangères faisant partie d'un groupe, il faudra veiller à ce que la norme du règlement déontologique belge ne soit pas exportée en fait vers l'étranger. Ceci suppose que les normes déontologiques ne soient applicables qu'aux prestations de services en Belgique. Lorsqu'un membre de l'Institut fait partie d'un groupe international, des activités peuvent être accomplies à l'étranger par le groupe qui ne seraient pas compatibles avec la profession de réviseur d'entreprises, à condition que la condition de l'indépendance soit respectée en termes généraux.

Cette approche du Conseil supérieur permet de rencontrer les possibilités de collaboration interprofessionnelle, clairement ouvertes par la loi de 1985 et l'élaboration de critères très rigoureux en matière d'indépendance qui doivent exclure, du moins sur le territoire national et au regard de l'intérêt des tiers, tout conflit d'intérêt.

- (9) Concernant l'étendue précise des incompatibilités vis-à-vis de l'entreprise dans laquelle le réviseur exerce une mission légale, il n'y a pas eu unanimité au sein du Conseil supérieur. En faisant référence à l'article 64 Lois soc., qui parle "d'entreprises liées", une majorité des membres a estimé que l'incompatibilité doit porter sur l'ensemble des entreprises qui sont liées à la société ou à l'entreprise auprès de laquelle le réviseur d'entreprises exerce une mission légale. La notion de société liée ou d'entreprise liée doit être comprise dans le sens de la législation comptable. Lorsque le réviseur qui est en charge de la mission légale fait partie d'une association ou d'une société, l'incompatibilité s'étend à l'ensemble des sociétés ou entreprises et aux entreprises et sociétés liées auprès de laquelle un associé ou un collaborateur de l'association ou de la société est chargé d'une mission. L'incompatibilité s'étendrait également aux sociétés et associations qui constituent, avec la société de réviseurs, une entreprise ou société liée dans le sens de la loi sur les comptes annuels.

- (10) Deux membres, représentants d'organisations économiques et sociales, estiment que dans la perspective de la réalisation du marché intérieur, et à l'heure où la libre circulation au sein de la Communauté européenne devient une réalité, il importe avant tout de ne pas imposer aux cabinets belges de revision des conditions qui les défavoriseraient à l'égard des cabinets étrangers.

Il importe de ne pas isoler les reviseurs belges dans le contexte international, et ce d'autant plus que notre pays s'est déjà ouvert, dans une très large mesure, à l'étranger. Un régime trop restrictif en matière d'incompatibilités risque d'avoir des conséquences néfastes pour la qualité du contrôle, parce qu'il limiterait la collaboration internationale et entraverait la formation d'équipes de reviseurs. Le risque serait évident que la certification de comptes annuels soit confiée à de petits cabinets, parfois peut équipés pour certaines formes de contrôle. Dans la perspective d'une internationalisation croissante de l'économie, il importe donc de ne pas mettre les reviseurs belges en position défavorable par rapport à celle des cabinets étrangers. Il s'ensuit que conformément à l'article 64ter Lois soc., les reviseurs d'entreprises doivent continuer à accepter des missions exceptionnelles et particulières, à condition de rencontrer les exigences en matière de publication. Cette règle doit également s'appliquer dans les filiales dans lesquelles la société-mère exerce une influence effective dans les décisions, à savoir les filiales dans lesquelles la société-mère détient une participation en actions représentant 66% du capital.

- (11) En ce qui concerne la nature des activités qui seront en général compatibles avec la profession de reviseur d'entreprises, prestées dans d'autres sociétés ou entreprises autres que celles auprès de laquelle le reviseur d'entreprises exerce sa mission légale, une majorité des membres du Conseil supérieur estime que les reviseurs d'entreprises peuvent accepter d'autres missions, à condition que celles-ci, conformément au prescrit de l'article 7bis, 4°, de la loi créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (tel qu'inséré par la loi du 21 février 1985) et ne portent pas atteinte, d'une façon générale, à l'exercice indépendant de la profession.

- (12) Deux autres membres du Conseil supérieur, représentants des organisations économiques et sociales, estiment, sans mettre en cause la position unanime du Conseil à l'égard des incompatibilités concernant des sociétés ou entreprises auprès de laquelle il exerce une mission légale, que l'indépendance du reviseur et notamment à l'égard des représentants des travailleurs dans le conseil d'entreprise, exigent qu'en dehors de l'enseignement et de la recherche, le reviseur n'accepte ou n'exerce aucune mission autre que les missions légales pour lesquelles la loi lui a attribué le monopole. Cela implique qu'outre l'activité revisorale proprement dite, le reviseur ne pourra exercer aucune autre activité professionnelle, même pas auprès des sociétés ou entreprises dans lesquelles il n'exerce pas de missions légales de contrôle. Bien entendu, cette interdiction ne vise pas uniquement la personne du reviseur, mais aussi ses

proches parents et l'ensemble des collègues et collaborateurs au sein de l'association, de la société ou des sociétés liées dont il fait partie.

(13) Cette dernière conception de la profession du reviseur d'entreprises fonde sur les considérations suivantes :

- a) Il est pratiquement impossible pour le reviseur de garder entière son indépendance entre deux parties (les employeurs et les travailleurs) qui ont des intérêts contraires, si outre ces missions légales de contrôle, il devait assumer d'autres fonctions encore pour lesquelles il serait exclusivement au service d'une de ces deux parties, à savoir les employeurs.
- b) La loi du 21 février 1985 ne prévoit pas de dispositions particulières qui confèreraient à l'Institut un pouvoir réglementaire à l'égard des activités accessoires, et ce d'autant moins que certaines de ces activités accessoires relèvent de la compétence d'autres professions réglementées, notamment celle des experts comptables.
- c) La profession de reviseur d'entreprises est en soi déjà tellement diversifiée et requiert des connaissances aussi diverses, qu'il est pratiquement impossible de maîtriser l'ensemble des disciplines requises pour les autres activités qui seraient différentes des missions légales confiées aux reviseurs.

(14) Toutefois, lorsque l'on estime, comme la majorité des membres du Conseil supérieur, que le reviseur d'entreprises pourrait aussi, pour d'autres clients, accepter des missions autres que les missions légales, se pose la question de savoir si ces autres missions relèvent également de la surveillance déontologique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et, si oui, selon quelles règles cette surveillance devrait être exercée.

3. LA SURVEILLANCE DEONTOLOGIQUE SUR LES ACTIVITES ACCESSOIRES AUTORISEES

(15) Bien que la loi du 21 février 1985 autorise ces activités accessoires, autres que les missions légales, elle ne s'est pas prononcée expressément sur la surveillance qui serait exercée sur celles-ci. En attendant des précisions en ce sens, l'ensemble des membres du Conseil supérieur estime que ces activités accessoires doivent être exercées de manière à garantir en tout état de cause l'indépendance du reviseur dans l'exercice de ses missions revisorales, et qu'elles ne devraient pas être en contradiction avec les règles de la dignité, de la loyauté et de la réserve qui s'appliquent à la profession. Cette conformité aux principes de l'indépendance doit être appréciée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Et il en va plus particulièrement de même pour cette partie des activités accessoires qui a fait l'objet d'une réglementation légale, comme chez les experts comptables. L'appréciation de la conformité entre ces activités accessoires

réglementées et les règles de la déontologie de l'exercice de la profession de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, relève de la compétence de celui-ci. Le Conseil supérieur a conscience que nombreux encore sont les problèmes qui se posent dans le domaine de la surveillance de ces activités accessoires. Mais il estime qu'il serait prématuré de prendre position dans un domaine dans lequel règne une certaine confusion légale et il discutera ultérieurement l'examen de ces problèmes dans une note distincte.

4. EXTENSION DES REGLES DEONTOLOGIQUES A L'ENSEMBLE DES MISSIONS REVISORALES

- (16) Le projet sous revue rend applicables à l'ensemble des missions de contrôle les règles déontologiques. Selon l'avis unanime du Conseil supérieur, cette application des règles déontologiques devrait pour le moins s'étendre à toutes les missions que le reviseur peut exercer en application de la loi, par exemple l'explication et l'analyse des informations économiques et financières à l'intention des conseils d'entreprises, l'évaluation de l'apport en société ou l'expertise devant les Tribunaux, et non pas uniquement à la seule de mission de contrôle externe. Dès lors, dans tous les articles où l'on parle de mission de contrôle, il faudrait, comme cela a été fait dans le texte français, remplacer ce terme par mission revisorale.

II. DISCUSSION DES ARTICLES

- (17) Pour la discussion des articles, nous partirons des principes généraux exposés sous le point (7) mais en tenant compte également de la position minoritaire concernant les deux points mentionnés sous le numéro (6) relatifs à l'étendue des incompatibilités (10) d'une part et d'autre part, à la nature des activités en général (12 et 13).

Article 1er : Principes généraux de déontologie

- (18) En guise d'introduction, cet article liminaire affirme les principes généraux qui régissent la déontologie et dresse l'inventaire des dispositions qui réglementent la profession.
- (19) Encore que dans le Rapport au Roi, il soit fait allusion aux modifications apportées par la loi du 21 février 1985, ces modifications, qui d'une manière générale intéressent aussi la déontologie nouvelle, ne sont pas suffisamment traitées dans l'article liminaire.

(20) De l'avis du Conseil supérieur, cet article 1er devrait reprendre brièvement les objectifs poursuivis par le législateur, pour aborder ensuite les conditions dans lesquelles il convient de poursuivre ces objectifs et les moyens de les atteindre. On pourrait formuler l'objectif général de la mission revisorale dans les termes suivants : "Garantir l'exactitude et la fiabilité des comptes annuels de l'entreprise et des informations économiques et financières à l'intention des milieux économiques et sociaux.

Cet objectif couvre aussi bien les activités de contrôle proprement dites, que la possibilité de commenter et d'analyser cette dernière à l'intention du conseil d'entreprise, d'une part, et de la rendre accessible pour la direction de l'entreprise et pour les créanciers de l'autre".

(21) Les conditions nécessaires pour atteindre cet objectif sont les suivantes :

- a) la compétence du reviseur, élément fondamental pour la mise en oeuvre technique de son contrôle;
- b) L'objectivité et l'impartialité qui doivent être garanties par l'état d'esprit individuel du reviseur et par les conditions objectives dans lesquelles il s'acquitte de sa mission, et;
- c) la confiance dont le reviseur d'entreprises doit bénéficier aussi bien de la part de la direction que de la part des délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise.

(22) Il va sans dire que cette mission devra s'exercer dans les respects des dispositions légales et réglementaires et des normes de revision de l'Institut. Il faut y ajouter les recommandations de l'Institut, compte tenu de la portée de ces dernières.

(23) Et enfin l'exercice de la profession sera régi par les règles classiques non écrites de probité, de dignité et de confraternité qui faisaient également partie de la déontologie dès avant la réforme de 1985. Dès le texte néerlandais "gepaste achting" semble ici une traduction plus correcte du français "justes égards".

(24) Le texte pourrait être libellé comme suit :

Chapitre premier : Règles générales de déontologie.
Titre premier : La mission du reviseur d'entreprises.

Article 1er

"L'objectif général de la profession de reviseur d'entreprises de se porter garant de l'exactitude et de la fiabilité des comptes annuels et des informations économiques et financières de l'entreprise, à l'égard des participants à la vie économique et

sociale, et d'expliquer et d'analyser ces comptes annuels et ces informations économiques et financières comme le prévoit l'article 1er de la loi du 21 février 1985.

Afin de remplir cette mission, le reviseur veillera à disposer de la compétence requise, de la confiance du chef d'entreprise et des représentants des travailleurs et enfin de l'objectivité et de l'impartialité qui doivent lui permettre de remplir sa mission en toute indépendance.

Dans l'accomplissement de cette mission, le reviseur d'entreprises se conformera aux dispositions légales et réglementaires, ainsi qu'aux normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par l'Institut.

Et enfin il s'abstiendra, dans l'exercice de sa mission, de tout acte ou d'attitude qui serait contraire soit à la probité et à la dignité, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères".

Article 2 : De l'indépendance et des incompatibilités

- (25) Puisque le contenu de l'article 2 définit les incompatibilités, il vaudrait mieux intituler cet article Titre II : Des incompatibilités.
- (26) Cet article définit un certain nombre d'incompatibilités non mentionnées expressément dans la loi, mais qui ne touchent pas aux incompatibilités légales. Elles peuvent toutefois être considérées comme une élaboration plus poussées des exigences de dignité, d'indépendance et de discrétion qui, elles, sont reprises expressément dans la loi. Il en résulte qu'il vaudrait mieux commencer cet article par la phrase liminaire : "Sans préjudice de l'article 40 de la loi du 21 février 1985 de réforme du revisorat", ou "Sans préjudice de l'article 7bis de la loi créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises".
- (27) Sous le point a) se trouve exclue la direction de toute entreprise exerçant une activité commerciale. Comme la distinction entre objectifs commerciaux et non commerciaux tend de plus en plus à disparaître voire est totalement inexistante dans les pays voisins, il serait souhaitable d'étendre l'incompatibilité d'une participation à la direction et à toute activité d'entreprise, que celle-ci ait ou non un but lucratif. Il va sans dire que l'affiliation à des associations sans but lucratif, qui n'exercent pas une activité d'entreprise, ne sont pas visées par cette interdiction.
- (28) On remarquera que l'interdiction de tout acte de commerce et plus particulièrement, une vente ou une acquisition isolée, constituent déjà un acte de commerce. Il semble par trop rigoriste de vouloir interdire au reviseur toute vente isolée, alors que par ailleurs celles-ci sont très difficiles à contrôler. Puisque la profession

de négociant est par définition incompatible avec celle de reviseur d'entreprises, la commission régulière et professionnelle d'actes de commerce se trouvera exclue en toute hypothèse".

- (29) A l'article 2 c), sont exclues toutes les activités appartenant à une autre profession à l'exception de missions qui s'apparentent à celles confiées au reviseur d'entreprises. On autorise donc notamment les activités énumérées à l'article 78 de la loi du 21 février 1985. Le Conseil estime que si déjà l'intention est d'autoriser des activités accessoires, seules les activités mentionnées à l'article 78 de la loi sont en principe compatibles avec la profession de reviseur d'entreprises. Ceci veut dire que le terme "notamment" devrait être remplacé par les mots "à savoir". Il va sans dire que les deux membres du Conseil supérieur, représentants de la vie sociale, maintiennent leur interprétation plus rigoureuse que nous avons exposée ci-dessus (les seules activités compatibles étant celles d'enseignement et de recherche) (voir n^{os} 12 et 13).

Puisqu'en dehors des activités dans l'enseignement et la recherche scientifique, autorisées en vertu de l'article 40 in fine de la loi du 21 février 1985, les activités énumérées à l'article 78 sont presque toutes des activités apparentées, le Conseil supérieur est d'avis que pour le reste, et en dehors des activités mentionnées à l'article 78 de la loi, il vaudrait mieux autoriser uniquement les activités allant nécessairement de pair ou résultant de l'activité professionnelle du reviseur. Un exemple d'une activité allant nécessairement de pair avec cette activité, serait l'avis qu'émettrait le reviseur sur la manière d'organiser la comptabilité de l'entreprise, après avoir critiqué dans son rapport le fonctionnement de celle-ci. La règle dirait alors : "En dehors d'une mission dans l'enseignement ou dans la recherche scientifique, toute autre activité professionnelle est incompatible avec la profession de reviseur d'entreprises, à l'exception des activités énumérées à l'article 78 de la loi du 21 février 1985, et d'autres activités qui vont nécessairement de pair avec l'activité professionnelle du reviseur d'entreprises ou résultent de celles-ci".

- (30) Le seul fait que de telles activités soient en principe compatibles avec la profession de reviseur d'entreprises, n'implique pas leur compatibilité avec l'exercice de la profession quelles qu'en soient les circonstances. Seules les activités accessoires dans l'enseignement ou dans la recherche scientifique pourront être considérées comme étant en tout état de cause compatibles avec l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises. Deux membres du Conseil supérieur, représentants de la vie sociale, estiment que les activités accessoires autorisées pour les reviseurs d'entreprises doivent en tout état de cause se limiter à l'enseignement et à la recherche scientifique, toutes les autres activités accessoires devant être considérées comme mettant en cause, directement ou indirectement, l'exercice indépendant de la profession de reviseur d'entreprises. Un règlement concernant d'autres activités que dans l'enseignement ou dans la recherche est superflu dans cette approche et ne doit pas figurer dans le règlement de déontologie.

- (31) S'agissant des autres activités accessoires, qui ne seraient pas des activités d'enseignement ou de recherche scientifique, tous les autres membres du Conseil supérieur estiment toutefois qu'en raison des conflits d'intérêt virtuellement présents, elles ne sauraient s'exercer dans la société auprès de laquelle le reviseur d'entreprises est chargé d'une mission légale principale, sauf les travaux et les missions qui, tant en raison de leur nature que de leur importance, resteront strictement accessoires par rapport à la mission légale. Cette interdiction est valable directement mais aussi indirectement, c'est-à-dire qu'elle l'est également pour les entreprises liées à celle auprès de laquelle le reviseur d'entreprises accomplit une mission légale de contrôle. Par entreprises liées il faut entendre les entreprises liées telles que définies dans l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, comme nous l'avons rappelé aux points (7) et (8). Deux membres, représentants des organisations de la vie sociale maintiennent leur point de vue exprimé plus avant (voir numéro (10)) et voudraient toutefois limiter la notion d'entreprise liée à une participation directe de deux tiers au moins du capital.
- (32) Enfin il peut y avoir des circonstances qui font que des activités, compatibles en principe avec la profession de reviseur d'entreprises, ne peuvent être exercées, même pas auprès d'une société tout-à-fait indépendante et non liée. Encore qu'à première vue, il faille exclure ici l'hypothèse d'un conflit d'intérêt, il se peut que la relation de confiance existant entre le reviseur d'entreprises d'une part et l'employeur ou les travailleurs de l'entreprise d'autre part, pourrait être affectée par l'accomplissement d'une mission auprès d'une société non liée.
- On pourrait, par exemple, s'imaginer que l'élaboration, par le reviseur d'entreprises, à la demande d'une autre entreprise, d'un projet de restructuration prévoyant des licenciements, pourrait altérer profondément la relation avec les travailleurs de l'entreprise auprès de laquelle celui-ci exerce une mission légale. On pourrait encore imaginer qu'un plan de restructuration, élaboré pour une entreprise concurrente, pourrait altérer profondément la relation avec les travailleurs de l'entreprise auprès de laquelle celui-ci exerce une mission légale. On pourrait encore imaginer qu'un plan de restructuration, élaboré pour une entreprise concurrente, pourrait altérer la confiance mise par le chef d'entreprise dans le reviseur d'entreprises.
- (33) Une majorité au sein du Conseil supérieur estime toutefois que ces considérations ne doivent pas déboucher sur une interdiction absolue de telles activités accessoires dans d'autres entreprises non liées, le nombre de cas où de tels conflits pourraient surgir étant sans doute assez limité. Il suffirait donc de prévoir une norme déontologique faisant au reviseur d'entreprises obligation de décliner de telles missions, s'il estime que celles-ci pourraient être de nature à compromettre la relation de confiance avec les parties dans l'entreprise auprès de laquelle il exerce une mission légale. Cette norme pourrait être assortie en outre d'une obligation de communication de la mission à l'entreprise auprès de laquelle le reviseur d'entreprises exerce une mission légale, comme le prévoit déjà l'article 64ter des lois coordonnées

sur les sociétés commerciales. Conformément à la position qui voudrait interdire toute activité accessoire, hors une activité d'enseignement ou de recherche, deux membres du Conseil supérieur estiment toutefois qu'en tout cas de telles activités devraient être interdites au réviseur d'entreprises (voyez n^{os} 12 et 13).

- (34) Parmi les missions pouvant être confiées à un réviseur d'entreprises en vertu du dernier alinéa, de l'avis d'une large majorité au sein du Conseil supérieur, on pourrait mentionner expressément la mission de curateur dans une faillite, ainsi que les nominations faites par des organes composés paritairement d'employeurs et de travailleurs.

Article 3 : Règles générales d'indépendance et d'impartialité

- (35) L'indépendance du réviseur d'entreprises est garantie de deux manières : (i) d'une part par l'état d'esprit individuel dans lequel il s'acquitte de sa mission et (ii), d'autre part, par une série de circonstances objectives d'exercice de la mission. L'article 3 est l'expression la plus générale de ces deux aspects de son indépendance. D'une part, le réviseur d'entreprises ne peut jamais admettre qu'il soit mis dans une position qui pourrait compromettre son indépendance, et d'autre part, il doit toujours tendre individuellement vers l'objectivité la plus stricte. Le Conseil supérieur souscrit pleinement à cette double approche. Les circonstances objectives qui garantissent l'indépendance du réviseur d'entreprises demandent cependant à être précisées dans un certain nombre de règles d'incompatibilité (voir article 2) et de conditions dans lesquelles un réviseur ne peut accepter une mission (voir articles 4 et ss.).
- (36) Sur le plan de la terminologie, il serait souhaitable de s'en tenir systématiquement aux mêmes termes, soit les "membres de l'Institut" soit les "réviseurs d'entreprises". Puisqu'à d'autres endroits dans le texte, le terme "réviseur d'entreprises" est utilisé, c'est ce dernier qui emporte notre préférence.
- (37) Il importe que l'indépendance du réviseur d'entreprises soit garantie, non seulement lors de l'accomplissement de ses missions de contrôle, mais en principe aussi dans l'accomplissement de toute mission dans l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises. Il s'ensuit que dans les articles 3 et suivants, les règles en matière d'indépendance ne doivent pas uniquement viser le contrôle des comptes annuels, mais aussi toute mission professionnelle acceptée par le réviseur d'entreprises. Il vaudrait donc mieux utiliser les termes "missions revisorales" que les mots "missions de revision" (voir également le numéro (16)).

Article 4 : Des incompatibilités à l'égard des parents et des entreprises liées

- (38) Les règles qu'imposent les articles 4 et suivants aux réviseurs d'entreprises personnes physiques pour sauvegarder leur indépendance, doivent également s'appliquer aux sociétés de revision. Cela veut dire que chaque fois qu'une incompatibilité est prévue à l'égard des parents d'un réviseur d'entreprises personne physique, en raison par exemple de la détention de participations ou de l'exercice d'autres fonctions, cette même incompatibilité doit également s'appliquer à l'égard des co-associés et des collaborateurs des autres sociétés qui, en tant qu'entreprises liées, font partie avec la société de revision du même groupe, ou qui sont liées par un autre lien structurel de collaboration. Il faudrait que cette disposition soit reprise, soit sous forme de disposition générale dans le texte de l'article 4, soit encore que l'on adapte systématiquement chaque article à partir de l'article 4 en ce sens. Cette interdiction, bien entendu, ne s'applique pas à l'égard des entreprises ou sociétés liées établies dans un pays étranger dans lequel une incompatibilité entre une activité révisoriale et d'autres activités n'est pas imposée par les règles en vigueur.
- (39) L'incompatibilité avec la position d'employé ou de praticien indépendant "exerçant une influence significative" sur les comptes annuels d'une entreprise manque de précision et est donc à la fois trop large et trop restrictive. Par ailleurs, cet article introduit un nouveau critère dont l'interprétation ne se dégagera qu'après des années de contestation. Le Conseil supérieur préfère dès lors un autre libellé pour cette incompatibilité à l'égard de personnes qui jouent un rôle dans l'établissement des comptes annuels. Il vaudrait mieux prévoir une incompatibilité générale pour le "personnel de direction" de l'entreprise, indépendamment de l'influence qu'il pourrait exercer directement ou indirectement sur l'établissement des comptes annuels. Une incompatibilité plus spécifique serait prévue à l'égard du personnel chargé d'un pouvoir de contrôle ou de décision dans l'établissement de ceux-ci. Une autre incompatibilité spécifique serait également prévue pour le praticien indépendant chargé professionnellement d'une mission quelconque dans le domaine des comptes annuels.
- (40) Quant à la détention d'une participation, par le réviseur d'entreprises, dans une entreprise auprès de laquelle il exerce une mission, le Conseil supérieur estime que s'il y a incompatibilité lorsque seuls les parents sont les principaux actionnaires, cette incompatibilité devrait être étendue à la situation où c'est le réviseur lui-même qui, avec des parents, est le principal actionnaire d'une entreprise auprès de laquelle une mission doit être remplie. Le paragraphe 2 de l'article 4 devrait donc être complété comme suit : "le réviseur d'entreprises ne peut accepter une mission de revision des comptes annuels ou d'autres documents comptables dans une entreprise dont il détient personnellement ou avec...".

(41) L'interdiction d'exécuter des missions auprès d'une société dans laquelle le réviseur d'entreprises et/ou sa famille détiennent une participation importante, ne devrait pas se limiter, toutefois, aux sociétés dans lesquelles la société de réviseurs détiendrait une participation, mais englober aussi les sociétés et entreprises liées détenant une participation importante dans une société de révision. Puisque des personnes non membres de l'Institut peuvent acquérir une participation minoritaire dans une société de révision, on ne peut exclure catégoriquement qu'une banque ou une compagnie d'assurance prenne une participation mettons de 40% dans une société de révision. On ne voit pas très bien comment la société de révision pourrait exécuter en toute indépendance des missions de contrôle auprès de son principal actionnaire.

(42) A l'avant-dernier alinéa, in fine, il vaudrait mieux parler, en néerlandais, du "eerste lid" plutôt que de "eerste alinea".

Article 5 : De l'interdiction de participations financières limitées

(43) L'interdiction de détenir pour compte propre ou pour le compte de ses enfants mineurs est pratiquement incontrôlable quand il s'agit d'actions au porteur. On ne comprend pas très bien d'ailleurs en quoi une participation limitée pourrait mettre en cause l'objectivité ou l'indépendance du réviseur d'entreprises, puisque seule une participation importante est exclue en vertu de l'article 4. Le droit belge ne connaît pas davantage la formule d'un contrat de gestion et n'est que le reflet imparfait du "Bind trust" tel qu'on peut le rencontrer dans certains pays de droit anglo-saxon. L'interdiction ne s'impose pas davantage dans la lutte contre le délit d'initié. Il existe une législation spécifique, qui vient d'ailleurs d'être sensiblement renforcée. Puisque les règles ne poursuivent pas d'objectif spécifique et dont, en outre, le respect est difficile à contrôler, prètent plutôt à une application détournée, voire à des abus, le Conseil supérieur préférerait supprimer les §2 à 5 de l'article 5. Si ces paragraphes devaient être maintenus, l'interdiction prévue au 5 devrait être étendue aux actions acquises par donation.

Article 6 : Les avantages financiers

(44) Le Conseil supérieur souscrit à la philosophie de cette disposition. Sans doute y aurait-il intérêt à libeller cette restriction comme suit : "Sauf la rémunération fixée dans la loi, le réviseur ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte pour la mission légale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance".

Article 7 : Les conflits d'intérêt

- (45) Le Conseil supérieur souscrit à la philosophie de cette disposition, mais puisqu'il s'agit des conditions générales pour l'exercice indépendant de la profession, il y aurait intérêt à l'insérer immédiatement après l'article 3, avant de prévoir les mesures structurelles visant à garantir cette indépendance.

Article 8 : Incompatibilité avec une fonction dans la comptabilité de l'entreprise

- (46) Le Conseil supérieur approuve la philosophie générale de cette disposition, étant entendu qu'il y a lieu de remplacer les mots "les personnes qui exercent une influence significative sur le service comptable" par les mots "le personnel de direction ou les personnes qui a un pouvoir de contrôle ou de décisions à l'égard de la comptabilité de l'entreprise".

- (47) La restriction prévue au §2, et selon laquelle le reviseur d'entreprises n'est pas autorisé à représenter la société à quelque titre que ce soit, est par trop rigoureuse. Elle ne se justifierait que pour la représentation organique et pour les procurations générales. En ce qui concerne les procurations particulières et les délégations non formelles, il faudrait que le reviseur d'entreprises puisse "représenter" la société pour les missions qui vont nécessairement de pair avec sa mission de contrôle légal ou dans le cadre de missions légales autres que le contrôle légal, ou de missions qui en résultent.

Il faudrait donc compléter la première phrase du §2 comme suit :
"A l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission de contrôle légal ou qui en résulte".

Article 9 : Origine des rémunérations

- (48) Les alinéas 2 et 3 de l'article 9 limitent les rémunérations en provenance de services autres que les missions revisorales légales. Cette disposition ne concerne que la seule rémunération. Elle ne peut en aucune manière être interprétée comme autorisant des activités accessoires autres que celles visées à l'article 2 du règlement de déontologie. Il vaudrait mieux, dès lors, soit supprimer le mot "durable, soit renvoyer simplement à l'article 64ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales qui, lu avec l'article 64bis, implique bien entendu le caractère accessoire de ce type de rémunération.

L'intitulé du chapitre III

- (49) Puisque les obligations déontologiques concernent l'ensemble des activités revisorales et non uniquement les activités de revision, il faudrait modifier l'intitulé du chapitre III comme suit : "Exécution des missions revisorales ou légales".

Article 10 : Exécution de la mission de revision

- (50) Le Conseil supérieur peut souscrire à la philosophie de cet article mais estime qu'il faudrait la préciser comme suit : "Toute attestation, certification ou analyse faite par un reviseur d'entreprises, résulte de travaux de revision adéquats et consciencieusement exécutés".

Article 11 : Assistance pour l'exécution des travaux

- (51) Cet article, qui règle l'aide et l'assistance dans l'exécution des activités revisorales, devrait mieux faire ressortir que le reviseur qui est chargé de l'exécution de la mission assume en tout état de cause la responsabilité professionnelle dernière. Il faut apporter cette précision notamment à l'alinéa 1er de l'article 11. Et enfin, le Conseil supérieur souligne que cette disposition devrait également prévoir qu'en principe le reviseur d'entreprises n'est pas autorisé à transmettre à des collaborateurs des parties essentielles de la mission qui lui a été confiée intuitu personae. Cette règle s'applique particulièrement aux missions à l'égard du conseil d'entreprise, où le principe doit être que, sauf cas de force majeure, c'est toujours le reviseur d'entreprises en personne qui assiste à la réunion du conseil où il ne peut se faire représenter.

Article 12 : Mentions écrites et conservation des documents

- (52) Les règles relatives aux notes à consigner ne s'appliquent pas uniquement aux missions de revision mais aussi à l'ensemble des missions revisorales. Il y a lieu d'adapter l'article en ce sens. Il serait également souhaitable que cet article prévoie aussi une disposition relative à la conservation et à l'archivage des documents.

Article 13 : De la signature des documents

- (53) L'obligation de signer ne doit pas se limiter aux seuls documents qui concernent les états comptables, elle doit porter aussi sur toutes les déclarations, certifications ou rapports que le reviseur d'entreprises est amené à émettre dans l'exercice de sa profession. Le Conseil supérieur estime qu'il y aurait lieu d'étendre la disposition en ce sens.

Lorsque la personne physique qui appose sa signature intervient en sa qualité de représentant d'une société ou d'une association, il mentionnera le nom de celle-ci, lorsque c'est la société ou l'association qui avait été chargée de la mission et à condition que celle-ci soit membre de l'Institut. Lorsque, par contre, ce n'est pas l'association ou le groupement qui avait été chargé de la mission, le nom de celle-ci ne peut être mentionné. La personne qui assume la responsabilité pour la signature d'une déclaration, d'une certification ou d'un rapport, doit aussi être celle qui a mis en oeuvre les éléments essentiels de la mission relative à ce document.

Article 14 : Des erreurs d'appréciation

- (54) De l'avis du Conseil supérieur, la règle de l'article 14 applicable aux erreurs d'appréciation, ne doit pas se limiter à l'opinion concernant les comptes annuels ou les documents comptables, mais s'étendre à toute appréciation émise dans le cadre d'une mission revisorale.
- (55) Le Conseil supérieur estime que même si l'erreur a été commise involontairement, mais a pour effet d'induire les tiers en erreur, une telle erreur non intentionnelle peut parfaitement constituer une faute de déontologie. Il y a donc lieu de biffer le mot "intentionnellement".
- (56) Pour évaluer si l'erreur d'appréciation professionnelle est ou non une faute de déontologie, le Conseil estime qu'il faut se fonder sur le critère de l'appréciation marginale. En d'autres termes, si raisonnablement il peut y avoir des divergences concernant l'opinion, une différence de résultat ne pourra jamais donner lieu à une faute déontologique, même si aux yeux de certains collègues, il y a bien eu une erreur d'appréciation professionnelle. Afin de bien préciser ce critère, le Conseil estime qu'il vaut mieux remplacer le mot "fortement" par "kennelijk" ou "manifestement". La fin de l'article serait donc libellé comme suit : "que certaines informations dans les documents, à propos desquels il donne son opinion, sont manifestement de nature à induire le destinataire en erreur".

Article 15 : la certification des prévisions et des hypothèses

- (57) Plutôt que de prévoir que le reviseur d'entreprises ne saurait certifier des prévisions ou des informations qui ne seraient pas fondées sur des documents vérifiables, le Conseil estime qu'il serait préférable de renvoyer au libellé tel que repris dans le modèle de rapport de certification (C.S.R. 87/00058 D du 02.04.1987). Cela implique que le reviseur d'entreprises doit se prononcer sur le caractère complet de l'information et qu'il doit mentionner les documents qu'il estime nécessaires pour son appréciation, mais qui font défaut, avec le rappel des raisons qui expliquent cette absence ou, si ces documents étaient disponibles, pourquoi il n'a pas pu les contrôler ou n'a pas pu le faire complètement, par exemple :

- a) parce qu'ils d'appuient sur des informations dont il est incapable de vérifier l'exactitude, pour des raisons d'ordre matériel ou technique;
- b) parce que l'information n'était pas disponible dans l'entreprise;
- c) parce que le moment auquel cette information a été mise à sa disposition était trop tardif pour qu'il puisse encore la contrôler.

En ce qui concerne les perspectives ou les hypothèses, il va sans dire que le reviseur d'entreprises ne doit pas se porter garant de leur réalisation, pas plus d'ailleurs qu'il ne doit le faire pour les hypothèses sur lesquelles elles se fondent. Il devra toutefois vérifier si elles ont été établies de manière raisonnée et qu'elles ne contiennent pas de contradictions manifestes avec les informations dont le reviseur d'entreprises a connaissance et avec l'évolution généralement admise.

Article 16 : Des contrats de travail

- (58) Le Conseil supérieur estime que le deuxième alinéa devrait être formulé de manière un peu plus contraignante, de manière à permettre effectivement au reviseur d'entreprises d'exercer sa profession conformément aux règles de déontologie. Le texte de ce deuxième alinéa serait alors libellé comme suit : "Le reviseur d'entreprises occupant un autre reviseur d'entreprises, devra créer les conditions nécessaires à un exercice de la profession qui soit conforme aux règles de déontologie, et il ne peut en aucun cas exercer une influence directe ou indirecte en vue de s'écarter de ces règles.

Articles 17 et 18 : Des honoraires et de la reprise d'un cabinet

- (59) Encore que le Conseil supérieur puisse souscrire à la tendance générale de cet article, il déplore que celui-ci ne prévoie pas la possibilité de fixer les honoraires par référence à des tarifs indicatifs qui seraient fixés par l'Institut. Certes, le Conseil supérieur se rend compte que fixer une tarification uniforme n'est pas chose aisée, mais l'absence de toute référence à une tarification possible expose en fait les entreprises à l'arbitraire du reviseur d'entreprises. Cela ne vaut pas uniquement pour les honoraires, mais aussi pour le prix de reprise d'un cabinet.
- (60) Le Conseil supérieur estimant que toute autre fonction dans la société auprès de laquelle le reviseur d'entreprises exerce une mission légale devrait être interdite à ce dernier, il serait souhaitable de rappeler ici que, sauf les exceptions prévues à l'article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, il ne peut percevoir d'autre rémunération que celle fixée pour sa mission légale.

- (61) Par ailleurs, le Conseil supérieur estime qu'outre les critères énumérés à l'article 18, l'importance de l'affaire constitue également un critère pour fixer la rémunération.
- (62) En enfin, le Conseil supérieur fait observer que le montant des honoraires doit être fixé en fonction des prestations requises et non pas en vue du respect des normes de l'Institut, mais bien en vue de l'accomplissement compétent et objectif de la mission légale et d'une évaluation correcte de l'information économique et financière telle qu'elle peut être obtenue au travers de la mise en oeuvre concrète des normes et des recommandation de l'Institut.

Article 19 : De la succession

- (63) Le règlement de déontologie devrait préciser à quel endroit les réviseurs doivent s'informer concernant les missions de revision auprès des entreprises, soit auprès de l'entreprise elle-même et à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.
- (64) L'obligation prévue à l'article 19 d'informer le réviseur d'entreprises chargé d'une mission permanente, de l'exercice d'une mission particulière, ne saurait viser que la définition générale de celle-ci et non sa description détaillée. Cette obligation ne saurait s'appliquer qu'au réviseur chargé d'une mission légale (que celle-ci soit permanente ou non) auprès d'une entreprise, et non aux activités n'entrant pas dans le cadre de la mission légale du réviseur.
- (65) Lorsqu'un réviseur succède à un confrère, ce dernier est tenu de transmettre son dossier à son successeur. Cette obligation devrait être imposée par le règlement de discipline, avec une référence à la recommandation qui émane de l'IRE lui-même, et relative à l'utilisation des travaux d'un autre réviseur, recommandation qui a fait l'objet du avis du Conseil supérieur en date du 5 décembre 1987 (CSR 87/017 D). Le successeur, en effet, utilisera dans une certaine mesure les travaux de son prédécesseur.

Article 20 : Les divergences avec un confrère

- (66) En cas de divergence d'opinion sur les travaux ou sur la déclaration d'un confrère, il paraît en effet souhaitable d'en informer ce dernier, mais sans imposer que cette communication se fasse "immédiatement".
- (67) Le règlement de déontologie devrait également prévoir la procédure à suivre en cas de divergence d'opinion relative à une mission spéciale qui émane du mandant. La question est de savoir si ce mandant ne doit pas être informé lui aussi des constatations.

- (68) Par ailleurs, le Conseil supérieur estime, qu'outre le mandant et le confrère, il faudrait qu'en tout cas l'Institut soit également informé de la divergence d'opinion. L'Institut devrait alors faire connaître, dans une réponse motivée communiquée au reviseur auteur du rapport défavorable, les suites qui ont été réservées à ce dernier.
- (69) Si l'Institut ne donne pas suite au rapport défavorable du reviseur, celui-ci devrait éventuellement avoir le droit de déposer celui-ci auprès du Conseil supérieur du Revisorat, qui pourrait alors émettre un avis à titre de décisions générales concernant la règle mais en s'abstenant de se prononcer sur un cas particulier.
- (70) Et enfin, le Conseil supérieur veut faire remarquer que les tiers doivent également avoir le droit de saisir l'Institut d'une plainte contre un reviseur d'entreprises, et que l'Institut devrait donner une réponse motivée pour une telle plainte. Cette obligation pourrait éventuellement être reprise dans le règlement d'ordre intérieur.

Article 21 : Publicité et réclame

- (71) Concernant le domaine de la publicité, le Conseil supérieur estime qu'il y a lieu de distinguer, d'une part, la publicité et les autres moyens de gagner une clientèle, interdites en principe, et, d'autre part, la communication d'informations objectives concernant les personnes, le cabinet du reviseur d'entreprises et la manière dont il exerce sa profession, nécessaire si l'on veut faire un choix justifié en attribuant telle ou telle mission. Il importe enfin aussi de faire la distinction avec les cas où le reviseur, indépendamment de sa volonté, est invité à communiquer certaines informations en application de certaines obligations généralement admises (ce serait le cas, par exemple, à l'occasion d'un exposé fait à une journée d'études, ou encore lorsqu'un reviseur est interviewé par un journaliste).
- (72) La publicité, le patronage ou toute autre forme de communication qui ne vise pas la communication objective d'informations concernant la personne du reviseur ou son cabinet en vue de permettre un choix justifié, doivent être interdits. Une telle publicité ne saurait en effet renseigner de manière pertinente les clients potentiels. Compte tenu du caractère superficiel du media, qui ne permet pas de faire des distinctions objectives, les émissions générales à la télévision ou à la radio devraient être exclues comme support pour la communication au public de ce type d'informations.

Il en va de même, bien entendu, pour les publicités payantes dans les journaux, les hebdomadaires et revues.

Une exception pourrait être faite pour les communications spécialisées à la radio, à la télévision et dans les publications

spécialisées, concernant notamment les listes ou répertoires de professionnels, les journées d'études ou les manifestations professionnelles.

- (73) Des informations objectives (les diplômes, les nom et adresse du reviseur, de ses associés et collaborateurs, la nature de ses activités, etc...) sont souhaitables pour permettre aux clients potentiels de se faire une opinion. Nous visons ici les renseignements dans les répertoires professionnels, les avis concernant l'ouverture ou le déménagement d'un cabinet, les renseignements dans une offre, etc. Cette information devra être communiquée avec la discrétion nécessaire, afin d'éviter une surenchère concurrentielle et les dépenses excessives en ce domaine. En outre, le reviseur d'entreprises doit bien entendu se conformer à ses obligations légales en matière d'information à l'égard de la société, du conseil d'entreprise et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.
- (74) Est également autorisée, l'information objective qui résulte des traditions générales en matière de publicité et qui s'imposent au reviseur du fait de sa participation à une journée d'études, de la publication d'un livre ou d'un article, à l'exclusion des interview et débats dans les media sollicités par le reviseur.
- (75) Lors de la communication d'informations relatives au cabinet, il sera veillé à ce que toute référence à des sociétés ou à des groupes liés au reviseur soit soigneusement évitée, si ces groupements ou sociétés ne relèvent pas ou ne relèvent que partiellement de la déontologie du revisorat.
- (76) Pour la présentation des offres, toute offre groupée est également interdite. La présentation commune de services relatifs à une mission légale et à d'autres services doit également être interdite.

Article 23 : L'appartenance à des sociétés de reviseurs

- (77) Le Conseil supérieur souscrit entièrement au principe de l'exclusivité en vertu duquel le reviseur, membre d'une société, ne saurait exercer la profession que pour celle-ci. Il en résulte inévitablement qu'en Belgique, le reviseur ne saurait jamais être membre que d'une seule société de reviseurs.
- (78) En ce qui concerne l'affiliation à des sociétés étrangères, le Conseil supérieur préférerait que celle-ci soit limitée à des sociétés étrangères de reviseurs et ne soit pas étendue aux sociétés ayant un objet social similaire, au risque sinon de vider complètement de sa substance le règlement national en matière d'incompatibilités du fait de l'affiliation à une société étrangère groupant plusieurs professions.

Articles 24 - 25 - 26 : Affiliations à des sociétés autres que des sociétés de reviseur

- (79) Selon un membre du Conseil supérieur, qui estime que toute activité accessoire en dehors de l'enseignement ou de la recherche scientifique devrait être interdite au reviseur, il y a lieu de supprimer purement et simplement cet article.
- (80) Si l'on considère que d'autres activités accessoires peuvent être compatibles, à condition que ce ne soit pas pour la société auprès de laquelle le reviseur est chargé d'une mission légale, une société de moyens pourrait être autorisée, sous réserve d'une autorisation préalable et révocable de l'IRE et du respect de certaines conditions prévues à l'article 24.
- (81) Selon cette conception, les conditions prévues par le projet devraient toutefois être identiques pour les personnes morales et les personnes physiques.
- (82) Et dans cette optique, les articles 24 et 25 devraient être identiques. La société de moyens créée avec des parents du reviseur (article 25) devrait être soumise aux mêmes conditions que la société de moyens créée avec d'autres professions libérales. Et notamment l'interdiction de mentionner la société de moyens, applicable à la société de moyens familiale, devrait s'appliquer également pour les sociétés constituées avec d'autres professions réglementées. Cette interdiction est indispensable pour faire ressortir clairement l'identité de la profession de reviseur. Il y aurait lieu d'adapter l'article 24 en ce sens.

Article 27 : Les participations dans d'autres sociétés

- (83) Le Conseil supérieur ne comprend pas très bien pourquoi il devrait être interdit au reviseur de détenir des participations majoritaires dans une société quelconque, à condition qu'il n'exerce pas d'activité professionnelle au sein de cette société et que le reviseur ne fasse pas état de sa qualité d'actionnaire. L'article 4 du projet prévoit en effet le cas d'un reviseur d'entreprises qui est l'actionnaire principal d'une société. Tant qu'il est maintenu une séparation rigoureuse entre la qualité d'actionnaire et l'exercice de la profession, il ne semble pas qu'il doive y avoir des problèmes d'ordre déontologique. Il paraît souhaitable par contre, d'interdire l'exercice d'un mandat ou d'une fonction de direction - et bien entendu aussi d'une mission de contrôle, interdiction déjà prévue à l'article 4 du projet.