

3. AVIS RELATIF AUX PROFESSIONS AVEC LES TITULAIRES DESQUELLES UN REVISEUR D' ENTREPRISES PEUT CONSTITUER UNE ASSOCIATION DE MOYENS

D.11/05/95

A. Références consultées :

Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises (M.B. 18 janvier 1994, p.940).

I.R.E., Deuxième forum du revisorat, Liège 1993, Réflexions et opinions, 3/1994.

P.Van Ommeslaghe, "Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens", Les sociétés commerciales, éd. du Jeune Barreau de Bruxelles, 1985, p.315 et sp.pp.384 et seq.

K.Geens, "Het vrij beroep", thèse de doctorat, Leuven, 1986, n° 645 et seq.

J.-P.Maes et K.Van Hulle, De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep, Kluwer rechtswetenschappen, Antwerpen, 1985, pp.28 et seq.

B. Prolégomènes

L'article 8, §4 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, introduit par l'article 41 de la loi relative à la réforme du revisorat d'entreprises prévoit qu'*"Aucune association ou société ne peut dans le cadre de l'exercice de la profession, être formée entre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou qui ne possèdent pas dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi, si ce n'est moyennant l'autorisation préalable et toujours révocable du Conseil de l'Institut."*

Plus récemment, les articles 30 et 32 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises ont précisé les conditions auxquelles la constitution d'une société ou d'une association qui a pour objet la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à l'exercice des professions est soumise.

Le Conseil Supérieur a été saisi par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'une demande d'avis visant à déterminer, au regard des dispositions applicables et d'un certain nombre de cas qui lui ont été soumis (expert-comptable, comptable, professions juridiques de notaire et d'avocat, conseil en organisation et en gestion, courtier d'assurances, bureau d'interim, "interim management" et courtier en fonds de commerce), les professions avec les titulaires desquelles il est possible à un reviseur d'entreprises de s'associer.

*

*

*

C. Considérations générales

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

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

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

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

1. Les services connexes à l'activité de reviseur

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

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

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

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

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

2. La déontologie professionnelle reconnue

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Indépendance du réviseur d'entreprises

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

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

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

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

D. Considérations de procédure

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

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

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

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

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

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

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

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

F. Conclusions

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

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