

MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES

CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES

Rapport annuel 1989-1991

Rue du Commerce, 44 - 1040 Bruxelles

Tél.: 02/511.18.30 Fax: 02/512.44.31

CONTENU DU RAPPORT ANNUEL 1989-1991

H.R.B. 89.01.D d.d. 21.03.1989

Advies over de aanbeveling inzake de controle van het jaarverslag

Avis relatif à la recommandation sur le contrôle du rapport de gestion

H.R.B. 89.05.D d.d. 25.05.1989

Advies inzake de aanstelling van bedrijfsrevisoren door de algemene vergadering van een V.Z.W.

Avis relatif à la désignation de réviseurs d'entreprises par l'assemblée générale d'une A.S.B.L.

H.R.B. 89.03.D d.d. 09.06.1989

Advies inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling

Avis sur l'utilisation du travail d'une division d'audit interne

H.R.B. 89.11.D d.d. 16.11.1989

Advies over de wijziging van het K.B. van 17 maart 1986 betreffende de voordracht door de ondernemingsraden van kandidaten voor de opdracht van commissaris-revisor of van bedrijfsrevisor

Avis au sujet de la modification de l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprises des candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de réviseur d'entreprises

H.R.B. 89.12.D d.d. 16.11.1989

Advies inzake de norm betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad

Avis relatif à la norme concernant la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise

H.R.B. 89.13.D d.d. 16.11.1989

Advies betreffende het ontwerp-K.B. over de consolidatie van de jaarrekeningen in zoverre het betrekking heeft op de controle van de geconsolideerde jaarrekening door een bedrijfsrevisor

Avis au sujet du projet d'A.R. relatif à la consolidation des comptes annuels en ce qui concerne le contrôle, par un réviseur

d'entreprises, du compte annuel consolidé.

H.R.B. 90.01 D d.d. 08.03.1990

Advies over de aanbeveling betreffende de controle van de voorraadopname

Avis relatif à la recommandation concernant le contrôle de l'inventaire physique des stocks

H.R.B. 90.07.D d.d. 07.05.1990

Advies over de verplichting om een revisor te benoemen bij de Instituten voor permanente vorming van de Middenstand

Avis sur l'obligation du nommer un reviseur auprès des institutions de formation permanente des classes moyennes

H.R.B. 90.11.D d.d. 13.09.1990

Aanbeveling met betrekking tot de diploma's en leerprogramma's die toelating geven tot de stage van bedrijfsrevisoren

Recommandation relative aux diplômes et aux programmes d'études donnant accès au stage de reviseur d'entreprises

H.R.B. 90.09.D d.d. 18.10.1990

Advies inzake de norm met betrekking tot de permanente vorming

Avis concernant la norme relative à la formation permanente

H.R.B. 90.10.D d.d. 24.01.1991

Advies inzake confraternele controle

Avis relatif au contrôle confraternel

H.R.B. 90.05.D. d.d. 30.09.1991

Advies inzake het tuchtreglement en de code van plichtenleer

Avis relatif au règlement de discipline et au code de déontologie

Avis relatif à la recommandation sur le contrôle du rapport de gestion

C.S.R. 89.01.D d.d. 21.03.1989

AVIS RELATIF A LA RECOMMANDATION SUR LE CONTROLE DU RAPPORT DE GESTION

1. Introduction

- (1) Les obligations du commissaire-reviseur quant au rapport de gestion figurent à l'art. 65, 4° de la loi sur les sociétés commerciales. Contrairement à la certification des comptes annuels (art. 65, 3° de la loi) qui oblige le reviseur à se prononcer sur l'image claire et fidèle de l'entreprise, la loi exige uniquement que le reviseur constate si le rapport de gestion comporte les informations requises par la loi et si son contenu est conforme aux comptes annuels. Toutefois la loi sur les sociétés commerciales requiert que le rapport de gestion lui-même donne un aperçu fidèle de l'évolution et de la position de la société.

Le Conseil Supérieur estime que l'art. 64 ter mentionné dans la recommandation à l'I.R.E. ne se rapporte pas au contrôle sur le rapport de gestion.

- (2) Comme le montre clairement la recommandation, les principales difficultés de la mission de contrôle portent d'une part sur la délimitation du rapport de gestion et d'autre part sur le contrôle des différents points.

A ce sujet le Conseil Supérieur estime qu'au point 1.3.a) du texte néerlandais, il faudrait mieux parler de "jaarverslag" que de "controleverslag".

- (3) Le Conseil Supérieur approuve la position de l'I.R.E. selon laquelle le contrôle ne porte pas seulement sur le caractère complet du rapport annuel et sa conformité avec les comptes annuels, mais qu'il y a également lieu de vérifier si le rapport de gestion ne donne pas une impression généralement trompeuse.

2. Identification du rapport de gestion

- (4) Le Conseil Supérieur se rallie totalement aux observations de l'I.R.E. en ce qui concerne les difficultés surgissant lors de l'identification du rapport de gestion.

Les entreprises ont évidemment le droit de diffuser n'importe quelle information, mais le rapport de gestion devrait être clairement identifiable en tant que publication et ne devrait comporter d'autres informations que celles requises par la loi. Dans le cas contraire des informations significatives risquent d'être noyées dans des informations inutiles ou trompeuses.

3. Contenu du rapport de gestion

- (5) La recommandation de l'I.R.E. passe successivement en revue les éléments faisant partie du rapport de gestion :
- (1) commentaire sur le rapport de gestion
 - (2) événements qui se sont produits après la date du bilan
 - (3) perspectives
 - (4) recherche et développement
 - (5) augmentation de capital
 - (6) acquisition de parts propres et
 - (7) mentions propres au commissaire réviseur.

Il serait souhaitable que la recommandation fasse une distinction plus nette entre d'une part la description des mentions les plus courantes figurant dans les rapports de gestion et d'autre part les activités de contrôle et autres missions qui doivent être exercées par le réviseur d'entreprise pour ce qui concerne ces éléments, à savoir la demande d'une information claire et utile en la matière (2.2. 1er alinéa, la détermination de la responsabilité en matière de communication des perspectives (2.4, 2ème alinéa, l'indication du traitement du réviseur d'entreprise (2.8, 2ème alinéa).

- (6) En vue d'obtenir une information meilleure et plus fiable, il conviendrait que le document diffusé par l'entreprise fasse une nette distinction entre d'une part les comptes annuels et le rapport de gestion en tant que commentaire des comptes annuels, comportant les informations requises par la loi sur les sociétés commerciales et d'autre part d'autres informations que l'entreprise souhaite mentionner dans le document mais qui ne sont pas prescrites par la loi.

4. Mission de contrôle du réviseur d'entreprise

- (7) Lorsque le réviseur est confronté avec un rapport non différencié, il ne doit pas se prononcer simplement sur l'ensemble du document, mais il doit identifier les éléments pour lesquels la loi exige un rapport de gestion dans le document global et effectuer un contrôle de ces éléments.

Lorsqu'il n'est pas possible d'identifier un ou plusieurs éléments dont la loi prescrit qu'ils doivent figurer dans le rapport de gestion, le réviseur d'entreprise doit l'indiquer dans son rapport.

- (8) Quant aux éléments du document qui ne concernent pas les données du rapport de gestion requises par l'art. 77 de la loi sur les sociétés commerciales, le réviseur n'est pas tenu de contrôler leur concordance avec les comptes annuels, mais il doit vérifier s'ils ne donnent pas une image trompeuse de la situation de l'entreprise.

5. Concordance des comptes annuels et du rapport de gestion

- (9) Pour ce qui est de la concordance entre le commentaire figurant dans le rapport de gestion sur les comptes annuels et l'image donnée par le rapport de gestion de la situation financière réelle de l'entreprise, le Conseil Supérieur marque son accord sur le critère proposé par l'I.R.E. selon lequel il ne peut y avoir de différence significative entre le rapport de gestion et les comptes annuels quant à l'image globale que l'on a de l'entreprise.
- (10) En ce qui concerne les chiffres utilisés dans le commentaire du rapport de gestion, il doit toutefois y avoir une concordance absolue pour autant que ces chiffres soient extraits des comptes annuels. Toute divergence aussi minime soit-elle (excepté les chiffres arrondis) doit être signalée. Cette disposition est applicable non seulement aux tableaux mentionnés au point 3.5. de la recommandation, mais aussi à tous les chiffres provenant des comptes annuels, y compris ceux se rapportant aux données qui ne sont pas requises par l'art. 77 de la loi sur les sociétés commerciales.

6. Appréciation globale du rapport de gestion

- (11) Le Conseil supérieur comprend le critère "aucune impression généralement trompeuse" proposé par l'I.R.E. comme suit : il s'agit d'un critère négatif moins strict que celui d'une image complète et fidèle, utilisé pour les comptes annuels et pour l'information financière et économique. Il implique le cas échéant, des lacunes ou des imprécisions qui ne concordent pas avec une image complète et fidèle sans toutefois donner en général une impression trompeuse.
- (12) La question de savoir si l'information trompeuse a été communiquée intentionnellement ou non par la direction de l'entreprise ne relève pas de la compétence du reviseur d'entreprises. De toute façon, l'information doit être corrigée. Le reviseur d'entreprise doit tout d'abord signaler l'erreur à la direction et demander une correction dans un délai fixé par lui.

Si les données ne sont pas rectifiées, le reviseur doit en faire mention dans son rapport.

- (13) Le Conseil Supérieur marque son accord sur la conception de l'I.R.E. selon laquelle l'appréciation du rapport de gestion par le reviseur d'entreprise ne fait pas partie de la certification des comptes annuels et que par conséquent, les remarques faites par le commissaire-reviseur sur le rapport de gestion ne doivent pas être assimilées à une réserve exprimée dans la certification des comptes annuels.

Cela revient à dire que la certification des comptes annuels concerne l'image claire et fidèle que donnent les comptes annuels de l'entreprise, alors que le commentaire sur le rapport de gestion ne juge que le caractère complet, la concordance avec les comptes annuels et le caractère non trompeur.

Il est donc possible que les comptes annuels soient certifiés sans réserve, mais que des remarques soient néanmoins formulées en ce qui concerne le rapport de gestion.

A l'inverse, il est théoriquement possible aussi qu'une réserve soit formulée quant à la certification des comptes annuels mais pas au sujet du rapport de gestion.

En pratique, le rapport de gestion se basant sur les comptes annuels qui présentent, des insuffisances donnera souvent mais pas nécessairement toujours une image trompeuse de l'entreprise.

7. Numérotation

(14) Enfin, il y a lieu de remarquer qu'il serait souhaitable de faire correspondre la numérotation du néerlandais et du français.

**Avis relatif à la désignation de reviseurs
d'entreprises par l'Assemblée Générale
d'une A.S.B.L.**

C.S.R. 89.05.D d.d. 25.05.1989

Avis relatif à la désignation de réviseurs d'entreprises par l'assemblée générale d'une A.S.B.L.

1. Exposé de problème

- (1) Dans la question parlementaire n° 52 du 9 mai 1989, le sénateur TYBERGHIEN-VANDEBUSSCHE pose une série de problèmes relatifs à la désignation d'un réviseur d'entreprises dans une A.S.B.L.
1. La nomination d'un réviseur d'entreprises dans une A.S.B.L. doit-elle être effectuée par le conseil d'administration ou par l'assemblée générale ?
 2. Quelle est la durée du mandat du réviseur d'entreprise dans une A.S.B.L. ?

2. Désignation du réviseur d'entreprises

- (2) Selon l'article 3 de la loi du 21 février 1985, lorsqu'une entreprise est constituée sous une forme juridique autre que celle d'une S.A., d'une S.C., d'une S.P.R.L. ou d'une société en commandite par actions, le réviseur d'entreprises est nommé par l'assemblée générale des associés.
- (3) Si le texte néerlandais de la loi du 27 juillet 1921 sur les A.S.B.L. n'utilise pas le terme "vennoten" (associés) mais seulement le terme "leden" (membres), le législateur a confondu dans le texte français les termes membres et associés.

Ainsi l'article 6 cité par l'Honorable membre, utilise tant le terme "associés" (vennoten) que "membres" (leden). Bien que la situation eût été plus claire si la loi de 1985 avait fait mention d'une assemblée d'associés ou de membres, on peut également parler pour une A.S.B.L. d'une assemblée générale d'associés.

Il est évident d'autre part, que le législateur de la loi du 27 juin 1921 a recherché un parallélisme dans la structure des organes de l'A.S.B.L. d'une part et la structure des organes des sociétés commerciales d'autre part : notamment une assemblée générale avec des compétences réservées (art. 4 de la loi du 27 juillet 1921 : modification des statuts, nomination et révocation des administrateurs, approbation des budgets et des comptes et dissolution) et un conseil d'administration.

En outre, il est question dans cette même loi d'entreprises constituées sous une autre forme juridique; il en découle que non seulement les entreprises ayant la forme d'une société commerciale sont visées, mais aussi les entreprises ayant la forme d'une A.S.B.L.

- (4) Il ressort également du rapport de la commission spéciale de la Chambre (Doc. parl. Chambre 1982-1983, Rapport VERHAEGEN, p. 27) que l'article 3 de la loi vise les formes de sociétés commerciales pour lesquelles il n'existe pas d'assemblée générale, de sorte que l'important est de savoir si au sein de la personne juridique, il existe ou non une assemblée générale et non pas de savoir si les participants à cette assemblée sont appelés membres ou associés ou si les deux dénominations sont confondues.
- (5) Il ressort enfin de l'économie générale de la législation sur le revisorat d'entreprises que le réviseur d'entreprises ne doit pas être désigné par la personne ou l'organe qu'il est appelé à contrôler, mais par l'organe qui est compétent en matière de nomination et de révocation des administrateurs et qui exerce le contrôle le plus général sur la gestion de la société. Il s'ensuit qu'au sein d'une A.S.B.L., les membres ou associés qui ont le droit de vote à l'assemblée générale ont la compétence pour désigner le réviseur d'entreprises et non le conseil d'administration.

3. Durée du mandat

- (6) Comme l'article 3 prévoit que les dispositions des articles 64 § 1, 64 bis et 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales sont d'application il en résulte que le mandat d'un réviseur d'entreprises dans une A.S.B.L. a également une durée de trois ans, comme dans les sociétés commerciales. L'A.S.B.L. n'est donc pas libre de fixer la durée du mandat et encore moins de désigner un réviseur d'entreprises pour une durée indéterminée.

Avis sur l'utilisation du travail d'une division d'audit interne

C.S.R. 89.03.D d.d. 09.06.1989

AVIS SUR L'UTILISATION DU TRAVAIL D'UNE DIVISION D'AUDIT INTERNE.

1. Introduction

- (1) Poursuivant l'élaboration des normes de contrôle générales, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a mis au point un avant-projet de recommandation sur l'utilisation du travail d'une division d'audit interne. Cette recommandation détermine les conditions dans lesquelles un reviseur d'entreprise peut, dans le cadre de sa mission de contrôle s'appuyer sur le travail d'une division d'audit interne existant dans une entreprise.
- (2) D'une manière générale, le Conseil Supérieur marque son accord sur la forme et le contenu du projet de recommandation, pour autant que l'on tienne compte des remarques suivantes :
 1. Le maintien de l'entière responsabilité professionnelle du reviseur pour sa mission légale de contrôle;
 2. La mise en évidence du fait que le contrôle interne ne ressortit pas de sa mission légale de contrôle;
 3. La mise en évidence de l'autonomie du reviseur d'entreprise dans le cadre de sa collaboration avec la division d'audit interne;
 4. Le contrôle sur le souci professionnel avec lequel travaille la division d'audit interne doit être complété en spécifiant que les critères et normes professionnels utilisés par la division d'audit interne dans l'exercice de ses activités doivent atteindre le même niveau que ceux utilisés par le reviseur dans ses propres activités de contrôle.

2. Maintien de la responsabilité professionnelle

- (3) Bien qu'il soit effectivement prévu au point 6.1 , 2eme alinéa du projet de la recommandation que le reviseur est seul responsable de l'appréciation qu'il porte, le Conseil Supérieur estime qu'il est souhaitable d'exprimer clairement le maintien de la totalité de la responsabilité professionnelle. Dans cette perspective le 1er alinéa du point 6.1. pourrait être complété comme suit : "Lorsque, pour sa mission de contrôle, le reviseur d'entreprise s'appuie sur les travaux d'une division d'audit interne, il continue néanmoins à supporter l'entière responsabilité professionnelle pour l'ensemble de sa mission de contrôle. Le recours aux activités d'une division d'audit interne ne peut en aucun cas être invoqué pour justifier les lacunes de la mission de contrôle. La mission de contrôle externe implique que le reviseur d'entreprises indique lui-même l'information qu'il entend contrôler, cette information devant alors être mise à sa disposition par l'entreprise. A ce sujet, il convient de souligner que le reviseur d'entreprise ne peut pas imposer à l'entreprise ni par lettre (comfort letter) ni d'aucune autre manière l'obligation de lui soumettre tous les documents de sa propre initiative ou de l'informer de toute les irrégularités.

3. Distinction contrôle interne-mission légale

- (4) Le Conseil Supérieur, sans vouloir se prononcer sur la question de savoir dans quelles conditions le contrôle interne fait partie des activités professionnelles possibles du reviseur d'entreprises, estime que pour éviter tout malentendu, il vaudrait mieux formuler le 2 eme alinéa au point 3.1. de la recommandation de l'Institut des

reviseurs d'entreprises comme suit : l'exécution du contrôle interne ne ressortit pas de sa mission légale. Lorsque dans le cadre de sa mission légale, un reviseur d'entreprise veut cependant s'appuyer sur les données de contrôle interne résultant du travail d'une division d'audit interne, le reviseur d'entreprises doit naturellement apprécier la valeur du système de contrôle interne de l'entreprise avant de s'appuyer sur les résultats qu'il fournit.

4. Autonomie dans le cadre de la collaboration

- (5) Afin d'éviter tout malentendu quant à l'autonomie du reviseur d'entreprises, il convient de remplacer la dernière phrase du 1er alinéa du point 3.2. du projet de recommandation par le texte suivant : "Cela requiert tout particulièrement que le reviseur d'entreprises s'assure que le programme de contrôle de la division d'audit interne répond aux normes et critères professionnels appliqués par le reviseur d'entreprises pour ses propres activités de contrôle et qu'en outre le programme de contrôle est effectivement mis en oeuvre."

5. Critère supplémentaire à celui de souci professionnel

- (6) La norme du souci professionnel avec lequel l'audit interne est réalisé, il convient d'ajouter, outre le contrôle du suivi de la gestion et la vérification du travail par les collaborateurs au sein de la division, le critère de la norme professionnelle équivalente. A cet effet, le point 4.5 pourrait être complété par un 2eme alinéa dont le texte serait le suivant :
 "Le reviseur d'entreprises devra également vérifier si les activités d'audit interne ont été effectuées selon les mêmes critères et normes professionnels qu'il utilise lui-même dans l'exercice de sa mission de contrôle."

**Avis au sujet de la modification de l'A.R.
du 17 mars 1986 relatif à la présentation
par les conseils d'entreprise des candidats
à la mission de commissaire-reviseur ou
de reviseur d'entreprise**

C.S.R. 89.11.D d.d. 16.11.1989

AVIS AU SUJET DE LA MODIFICATION DE L'A.R. DU 17 MARS 1986
RELATIF A LA PRESENTATION PAR LES CONSEILS D'ENTREPRISES
DES CANDIDATS A LA MISSION DE COMMISSAIRE-REVISEUR OU
DE REVISEUR D'ENTREPRISES.

1. EXPOSE DU PROBLEME

- (1) Le projet d'A.R. vise à adapter l'Arrêté Royal originel du 17 mars 1986 à la nécessité qui existe, pour le conseil d'entreprise, de présenter des candidats, lorsque la mission de commissaire-reviseur est remplie par une société civile professionnelle.
- (2) Etant donné qu'une personne civile intervient en fait toujours par le canal de personnes physiques, la loi dispose qu'en pareils cas, la société de réviseurs doit nommer un représentant permanent. Le projet d'A.R. règle la présentation, tant de la société de réviseurs que du représentant permanent.

2. AVIS

- (3) Dans l'ensemble, le Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises peut marquer son accord sur le règlement proposé, lequel consiste en l'établissement d'une distinction entre la présentation de personnes physiques et de personnes morales. En ce qui concerne les personnes physiques, le règlement actuel demeure inchangé. En ce qui concerne les personnes morales, une information particulière est prévue au sujet de la personne morale en tant que telle, et, en outre, les règles relatives aux personnes physiques s'appliquent de manière inchangée au représentant permanent désigné par la personne morale qui remplira la mission. Deux points dans ce projet ne sont toutefois pas réglés d'une manière tout à fait satisfaisante.

a. Le représentant permanent

- (4) Le premier concerne le représentant permanent. L'article 4, § 3, deuxième alinéa, impose au représentant permanent de la société de réviseurs de présenter un curriculum vitae. Le même point vaut pour l'obligation d'être présent lors de la présentation, et de répondre aux questions mentionnées à l'article 5, quatrième et cinquième phrases.

- (5) L'article 33, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 portant création d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises limite aux associés, directeur, ou administrateurs d'une société de reviseurs la possibilité d'être désignés comme représentant.

En d'autres termes, la possibilité se trouve totalement exclue de désigner comme représentants permanents, des collaborateurs non associés ou non administrateurs qui sont toutefois membres à part entière de l'Institut. Il apparaît cependant, dans la pratique, qu'il y a peu de reviseurs qui possèdent la qualité d'administrateur, gérant ou d'associé pour exercer la fonction de représentant permanent. Par conséquent, l'exercice de la mission de représentant permanent au Conseil d'Entreprise peut être hypothéqué.

Le Conseil Supérieur, souhaite que la possibilité de ne désigner comme représentant permanent qu'un associé ou un administrateur, serait étendue à tous les collaborateurs d'une société, à la condition que le collaborateur concerné soit membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

A cet égard, une possibilité consisterait à présenter, en même temps que le représentant permanent (administrateur, gérant ou associé), également un collaborateur.

Compte tenu du fait, cependant, que la loi interdit expressément la désignation d'un tel collaborateur, il apparaît nettement préférable de modifier l'article 33 § 2 de la loi de 1953. Cette modification devrait dès lors prévoir expressément que tous les collaborateurs qui sont membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, peuvent être désignés comme représentant permanent.

- (7) Enfin, il convient de remarquer que la loi ne permet de désigner qu'un seul représentant permanent responsable de la mission. La référence à la possibilité de désigner plusieurs représentants devrait par conséquent être supprimée. Cette remarque ne vaut évidemment pas lorsque, pour des raisons linguistiques par exemple, plusieurs personnes physiques d'une même société de reviseurs doivent être désignées dans une même entreprise.

b. Information au sujet de la société de reviseurs

- (8) Dans l'addition au paragraphe 3, deuxième alinéa, les activités et le fonctionnement de la société de reviseurs doivent être exposés. Afin de bien comprendre le fonctionnement de la société, il est souhaitable de mentionner également la structure et l'organisation de la société, ainsi que les relations éventuelles de la

société de réviseurs avec d'autres sociétés de services apparentées. Cette information doit également être communiquée lors de la présentation de la société de réviseurs.

c. La forme de l'arrêté

- (9) Le projet d'arrêté se présente sous une forme très provisoire. Il devrait comporter des articles spécifiques permettant une coordination avec l'arrêté originel.
En outre, la confusion entre paragraphes et alinéas doit être supprimée.
Les articles 4 et 5 de l'arrêté originel ne contiennent pas de paragraphes. Si l'on souhaite des paragraphes, les articles originales doivent être complètement adaptés.

**Avis relatif à la norme concernant la
mission du reviseur d'entreprises auprès
du conseil d'entreprise**

C.S.R. 89.12.D d.d. 16.11.1989

AVIS RELATIF A LA NORME CONCERNANT LA MISSION DU REVISEUR
D'ENTREPRISES AUPRES DU CONSEIL D'ENTREPRISE.

1. EXPOSE DU PROBLEME.

- (1) Le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises a été prié d'émettre un avis au sujet de la norme qui régleme l'intervention du reviseur d'entreprises auprès du Conseil d'Entreprise.

2. DISCUSSION GENERALE.

- (2) La norme régleme, entre autres, les aspects suivants de la mission du reviseur d'entreprises : (1) la présence aux réunions du Conseil d'Entreprise, (2) la teneur des activités de contrôle relatives à l'information financière et économique, (3) l'étendue et la nature de l'obligation de certification, (4) le contenu et la forme du rapport de certification, (5) la mission en matière d'analyse et d'explication à fournir, (6) la nature des relations entre les délégués des travailleurs et le chef d'entreprise dans le cadre du Conseil d'Entreprise.
- (3) Ces divers aspects n'apparaissent pas clairement distingués dans le document soumis. Etant donné que ce document sera consulté, non seulement par des reviseurs d'entreprises, mais également par des délégués des travailleurs et des employeurs, au sein des Conseils d'Entreprises, il est à tout le moins souhaitable de le subdiviser clairement, et de le rédiger dans une langue claire et simple.
- (4) Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il convient d'établir trois documents plus courts et séparés :
- (a) une norme relative au rapport de certification,
 - (b) une norme relative au rôle dévolu au reviseur d'entreprises en matière d'analyse et d'éclaircissements à fournir au Conseil d'Entreprise,
 - (c) une norme générale au sujet des relations entre le reviseur d'entreprise et le Conseil d'Entreprise.

./.

./.

Lors de l'élaboration de ces documents, l'on devrait serrer, aussi étroitement que possible, aux textes des documents qui existent déjà au sujet de la certification, de l'analyse et de l'intervention du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'Entreprise, et ce, tant en ce qui concerne leur teneur que leur terminologie. Eventuellement, ces documents pourraient être annexés à la norme.

- (5) Le langage utilisé dans le projet de norme ne démontre pas clairement la force normative de la norme. Une différenciation plus claire doit être faite entre une norme qui crée des obligations réelles, et une recommandation qui ne donne que des directives indicatives. Le caractère obligatoire de la norme devrait être mieux exprimé.
- (6) Enfin, la norme fait souvent référence, au sujet des Conseils d'Entreprises, aux normes générales de contrôle qui régissent le revisorat d'entreprise. Ces normes générales de contrôle sont indubitablement suffisamment connues des réviseurs d'entreprises. Les délégués des travailleurs et des employeurs ne connaissent pas ces normes générales, de sorte que la signification d'une référence implicite à ces normes leur échappe. Il convient par conséquent de recommander que le document explicite ces normes implicites à l'attention des délégués des travailleurs et des employeurs.

3. DISCUSSION DETAILLEE.

- (7) Le titre du 1 serait mieux rédigé comme suit : le cadre légal ou le fondement légal de la mission, au lieu de : le contexte de la mission.
- (8) 1.2.1. les quatre aspects de la mission sont subdivisés en a et b. Il semble plus indiqué, après l'exposé du cadre légal, qui est d'ailleurs repris sous 1.3 et 1.3.1., de récapituler tous les aspects de la mission du réviseur d'entreprises, et ensuite, d'en traiter dans une rubrique particulière.
- (9) 1.3.1. L'obligation d'assister aux réunions ne peut être partagée entre les membres du collège des réviseurs qu'avec l'assentiment des délégués des travailleurs au conseil d'entreprise ou du chef d'entreprise.

./.

./.

- (10) 1.4.2. Le reviseur d'entreprises peut en principe assister à toutes les réunions du Conseil d'Entreprise, mais il a l'obligation de le faire lorsque le chef d'entreprise ou la majorité des délégués des travailleurs au Conseil d'Entreprise le demandent.
- (11) 1.5. La question peut être posée de savoir pourquoi les normes générales de contrôle ne vaudraient pas pour les rapports de contrôle établis sur base de la loi du 20 septembre 1948, alors que, sur des points bien déterminés, il est fait référence à ces normes de contrôle.
- (12) 2.1.1. Le texte néerlandais de la norme ne correspond pas au texte français.
Le texte s'énoncerait mieux comme suit : "le reviseur doit, conformément aux normes générales de contrôle, remplir les activités nécessaires, afin de pouvoir, en vue de la certification de l'information économique et financière, se former un jugement sur ..."
- (13) 2.3.1. et 2.5.1. Les deux paragraphes se contredisent dans le texte français.
Au point 2.3.1. b) "information détaillée" devrait être remplacée par les mots "information complète", ainsi que l'exige la loi.
Au point 2.5.1., tant le texte néerlandais que le texte français devraient être adaptés au texte du modèle de rapport de certification : "information provenant de l'entreprise elle-même, et, là où et quand cela est nécessaire et possible, information en provenance de personnes et d'institutions extérieures à l'entreprise".
- (14) 2.5. Tant pour la norme que pour le guide, il conviendrait d'énumérer encore les règles énoncées dans la loi.
- (15) 2.6.2. Ce passage parle d'un premier examen après l'entrée en fonctions du reviseur d'entreprises.
Il s'agit ici d'une prise de connaissance approfondie de cette information.
Cela va de soi et il serait plus clair de mentionner également que, dès que le reviseur doit faire rapport au sujet de l'information occasionnelle ou périodique, il effectue l'analyse de l'information annuelle et de l'information de base qui s'impose à pareil moment, et qu'il a reçue de son prédécesseur.
- (16) 2.7. Le texte précédent du 2.7. était précis lorsqu'il mentionnait que le reviseur d'entreprise devait adresser une lettre au président et au secrétaire du Conseil d'Entreprise.

./.

./.

- (17) 2.8. Il convient de recommander d'utiliser une terminologie simple. A ce sujet, on peut se demander quelle est la différence entre "manque de liaison matérielle" 2.3.2. c, et "contradictions, significatives" 2.8. (la même chose est à vérifier pour le texte français).
En précisant que le reviseur d'entreprises doit informer au plus tard au cours de la réunion du Conseil d'Entreprise qui discute de l'information annuelle, on introduit un nouveau délai qui n'est pas prévu dans la loi.
Il serait mieux d'indiquer que l'information doit être fournie sans retard par le reviseur d'entreprises.
- (18) 3.1.1. : n'est absolument pas en concordance avec le 2.6.
L'information de base doit être certifiée annuellement parallèlement à la certification des comptes annuels.
- (19) 3.1.3. Un rapport de certification doit être établi au sujet de l'information trimestrielle et de l'information occasionnelle, sans tenir compte de ce que le chef d'entreprise demande à ce sujet. Ceci est d'ailleurs expressément indiqué dans le modèle de rapport de certification annexé à la norme.
- (20) 3.4. Il faut ajouter ici : "un exemplaire des documents écrits fournis au Conseil d'Entreprise, certifié conforme par le reviseur d'entreprise, est destiné au secrétaire".
- (21) 3.6.1. Afin d'éviter des malentendus au sujet de la possibilité d'exprimer des nuances, il est recommandé de limiter cette possibilité, et de se référer aux remarques particulières qui sont reprises dans le modèle de rapport de certification : "mais si le cas se présente, il doit, sans pour cela devoir faire une réserve dans le rapport de certification, énoncer des remarques particulières au sujet de l'impossibilité de certifier les perspectives d'avenir, et des raisons pour lesquelles des données bien déterminées n'ont pu être complètement contrôlées. (Voir modèle du rapport de certification en annexe).
- (22) 3.7.1. Au lieu de parler de nuances,, il conviendrait de parler de remarques particulières, car sinon, on a l'impression que des nuances peuvent encore affecter les perspectives d'avenir, ce qui est autre que des remarques particulières qui ne constituent pas des réserves.

./.

./.

- (23) 3.8. Il convient de spécifier "le principe de l'importance relative".
- (24) 3.9.1. L'information qui doit obligatoirement être communiquée est clairement déterminée dans le modèle de rapport de certification ; l'information qui est communiquée en vertu de l'A.R. du 27/11/1973 et en vertu de la législation en matière d'expansion économique régionale.
- (25) 3.10.1. La différence entre "la réserve implicite indépendamment liée à l'information qui, selon sa nature, ne s'appuie pas sur une pièce contrôlable, et les observations particulières énoncées dans le modèle de rapport de certification" n'est pas tout à fait claire. Les observations particulières au sujet des perspectives d'avenir ressemblent précisément à une réserve qui découle de la nature de l'information. Le Conseil Supérieur est d'avis que si une réserve implicite existe à l'égard d'une information bien déterminée, ceci se trouve formulé expressément dans tout rapport de certification comme une observation particulière.
- (26) 4.1.2. Une différence doit être clairement établie dans la norme entre, d'une part, l'information économique et financière elle-même, qui doit être communiquée, et, d'autre part, l'analyse de cette information sous forme de tableaux et de ratios, pour lesquels n'existe aucune obligation légale de communication pour le chef d'entreprise, mais que le réviseur d'entreprises peut établir sur base de sa mission d'explication et d'analyse.
- (27) 4.4. et 4.4.3. in fine. Le rôle du réviseur d'entreprise ne peut pas être confondu avec celui de conciliateur social. Le rôle du réviseur d'entreprise n'est par conséquent pas d'établir un dialogue entre le chef d'entreprise et les délégués des travailleurs au Conseil d'Entreprise. La démarche du réviseur d'entreprise doit être inspirée par son souci, comme réviseur d'entreprises, d'obtenir et de maintenir la confiance, tant des délégués des travailleurs que, bien entendu, du chef d'entreprise. C'est en expliquant et en clarifiant les informations communiquées par le chef d'entreprise aux délégués des travailleurs, que les malentendus et les incompréhensions peuvent être évités. Par ce moyen, le dialogue entre le chef d'entreprise et les délégués des travailleurs sera, dans de nombreux cas, facilité, et ce, bien que ceci ne soit, comme tel, une mission du réviseur à l'égard du Conseil d'Entreprise.
- (28) 4.6.2. En ce qui concerne le point 1 (principaux événements qui se sont produits dans l'environnement économique de l'entreprise), on peut se limiter à ces événements qui ont évidemment été de nature à influencer les activités de l'entreprise.

Avis au sujet du projet d'A.R. relatif à la consolidation des comptes annuels en ce qui concerne le contrôle, par un reviseur d'entreprises, du compte annuel consolidé

C.S.R. 89.13.D d.d. 16.11.1989

**AVIS AU SUJET DU PROJET D'A.R. RELATIF
A LA CONSOLIDATION DES COMPTES ANNUELS EN CE QUI CONCERNE
LE CONTROLE, PAR UN REVISEUR D'ENTREPRISES,
DU COMPTE ANNUEL CONSOLIDE.**

1. INTRODUCTION

- (1) Le projet d'A.R. au sujet duquel est demandé un avis, a pour but d'introduire dans le droit belge, les prescrits de la VIIème directive des Communautés Européennes du 13 juin 1983 relatifs aux comptes annuels consolidés.
- (2) Le Conseil Central de l'Economie a été saisi d'une demande d'avis portant sur l'ensemble de ce projet d'arrêté. En ce qui le concerne, le Conseil Supérieur ne doit émettre un avis qu'au sujet des dispositions qui concernent la mission du réviseur d'entreprises, en l'occurrence celles faisant l'objet des articles 73 à 75 inclus du projet d'arrêté.

2. EXPOSE DU PROBLEME

- (3) Les problèmes les plus importants qui découlent de l'introduction de ce projet d'arrêté, trouvent leur origine dans le fait que, lors de la réforme du révisorat d'entreprises organisée par la loi du 21 février 1985, on n'a pratiquement pas pu tenir compte de la possibilité de consolidation, et plus précisément de la mission du réviseur d'entreprises en ce qui concerne la certification des informations économiques et financières à destination du conseil d'entreprise, cette obligation étant spécifique dans la législation belge. Considérée de manière générale, la mission de consolidation et de contrôle qui en découle, se présente dans un contexte international. De ce fait, s'accroît également la tension du rapport qui existe entre l'accomplissement de la mission de contrôle international et l'obligation de certification à l'égard du conseil d'entreprise qui vaut en Belgique.

En conséquence de ce qui précède, devront être élaborées, si nécessaire, un certain nombre de règles nouvelles et spécifiques relatives à la conduite des réviseurs d'entreprises.

3. NOMINATION DU REVISEUR D'ENTREPRISES

a. Procédure de nomination

- (4) L'article 73, 1er alinéa, du projet d'arrêté stipule que le contrôle relatif à la société consolidée, est effectué, soit par le commissaire-reviseur de la société consolidante, soit par un "reviseur spécial" désigné à cet effet par l'assemblée générale, qui ne s'occupe que du contrôle des comptes annuels consolidés.
- (5) Bien que le projet d'arrêté ne précise rien à ce sujet, il apparaît que la procédure relative à la nomination du reviseur d'entreprises spécial est identique à celle du commissaire-reviseur ordinaire. Ceci signifie notamment que, lorsqu'un conseil d'entreprise existe au sein de la société consolidante, c'est cette dernière qui inspire le choix du candidat qui est proposé par le chef d'entreprise, selon la procédure habituelle qui règle la présentation des candidats.

b. Distinction entre le commissaire-reviseur ordinaire et le reviseur d'entreprises chargé du contrôle de la consolidation

- (6) Le Conseil Supérieur souscrit entièrement à l'opinion exprimée dans le rapport au Roi, que le commissaire-reviseur de l'entreprise consolidante doit en même temps être chargé du contrôle de la consolidation. Ceci devrait constituer la règle générale, à laquelle il pourrait, dans des circonstances particulières, être dérogé.
- (7) Un problème particulier se pose lorsqu'il n'y a pas un conseil d'entreprise dans la société consolidante, alors qu'il y en a une dans une ou plusieurs sociétés filiales. En pareil cas, le reviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés ne bénéficie pas de l'approbation du conseil d'entreprise, alors que le reviseur qui a été nommé sur avis du conseil d'entreprise n'est pas, lui, chargé du contrôle des comptes annuels consolidés. Ces comptes annuels consolidés doivent cependant être en principe également certifiés par le commissaire-reviseur de la société filiale.
- (8) A l'heure actuelle, la loi ne permet pas que l'un des conseils d'entreprise au sein du groupe de l'entreprise à consolider intervienne à propos de la nomination du reviseur d'entreprise dans l'entreprise consolidante, et ce, parce que celle-ci est une personne morale séparée. L'origine de ceci réside dans le fait que, dans la

législation actuelle, la localisation du conseil d'entreprise n'est réglée que pour l'entreprise individualisée, et non dans le cadre d'un groupe d'entreprises. Il n'y a dès lors aucune règle qui régit le rôle que remplit, à l'égard du conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprises qui exerce une mission au sein d'un groupe ou d'un consortium.

- (9) Ce problème peut être résolu de deux manières.

Ou bien l'on estime que le réviseur d'entreprises qui effectue le contrôle des comptes annuels consolidés, doit être nommé avec l'accord des délégués des travailleurs au sein des conseils d'entreprise, si de tels conseils existent dans le groupe. Selon cette conception, chaque fois qu'est organisée, dans l'entreprise, la représentation proportionnelle des employeurs et des employés au sein du conseil d'entreprise, la même représentation proportionnelle doit être respectée au sein du groupe d'entreprises, et le réviseur qui exerce un mandat dans le groupe doit alors être nommé également avec l'accord des employés. Le réviseur est dès lors considéré comme la personne ayant la confiance, tant des employeurs que des employés, de telle manière que ceux-ci ont voix au chapitre lors de la nomination d'un réviseur d'entreprises, fonction unique et indivisible exercée tant auprès du conseil d'entreprise que de l'assemblée générale des actionnaires.

Cette conception s'appuie également sur l'argument selon lequel la certification des comptes annuels consolidés à destination du conseil d'entreprises s'effectuera beaucoup plus facilement, lorsqu'est également nommé par le conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprises qui contrôle les comptes annuels consolidés et qui remet à son collègue son rapport de contrôle.

- (10) Ce point de vue est défendu par les membres du Conseil Supérieur nommés sur proposition des organisations représentatives des travailleurs. Ils proposent de régler ce problème comme suit :

En principe, le réviseur spécial chargé du contrôle des comptes consolidés doit être désigné sur proposition des deux parties. Lorsque, dans la société-mère, il n'existe pas un conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprise doit être désigné par l'entreprise à consolider, tout en étant commissaire-réviseur dans une des sociétés du groupe désigné sur avis du conseil d'entreprise.

Ou bien un nouveau réviseur d'entreprise doit éventuellement être désigné à l'intérieur du groupe, selon la procédure commune décrite à l'article 1 § 3 de l'A.R. du 17 mars 1986, dans laquelle la possibilité d'une assemblée commune des différents conseils d'entreprise est prévue.

Une solution identique devrait dès lors être élaborée en ce qui concerne le cas du reviseur d'entreprise nommé par un consortium.

- (11) Le Conseil Supérieur constate toutefois que cette solution n'est guère possible dans le cadre de la législation existante, étant donné que l'intervention du conseil d'entreprise se trouve toujours limitée à la personne morale au sein de laquelle il est créé. Par conséquent, la personne morale devrait toujours comporter un conseil d'entreprise. Par hypothèse, ceci n'est pas le cas dans la société-mère.
- (12) Une autre solution consiste à confier exclusivement la responsabilité de la certification au reviseur d'entreprises qui doit rapporter au conseil d'entreprise, ou à déterminer proportionnellement la responsabilité professionnelle du reviseur chargé du contrôle des comptes annuels consolidés et du commissaire-reviseur chargé de l'obligation légale de certification vis-à-vis du conseil d'entreprise et de l'assemblée générale de la société filiale.
Selon cette conception, la garantie ne réside pas dans l'intervention des délégués des travailleurs dans la nomination du reviseur spécial, mais dans le chef du reviseur d'entreprises sur lequel repose l'obligation de certification vis-à-vis du conseil d'entreprise.
- (13) Les membres du Conseil Supérieur choisis par les organisations représentatives des employeurs défendent cette conception, selon eux, le chef d'entreprise est totalement libre de désigner un nouveau reviseur moyennant l'accord de l'assemblée générale des actionnaires, lorsque la société consolidante ne possède pas de conseil d'entreprise. Ils font remarquer que cette solution correspond entièrement à la procédure de nomination prévue par la loi du 21 février 1985.

c. Nomination par un consortium

- (14) L'article 73, 2ème alinéa, du projet d'arrêté règle la nomination du reviseur chargé du contrôle des comptes annuels consolidés dans un consortium. Ce reviseur est nommé par accord entre les membres du consortium.
En d'autres termes, il s'agit ici d'un choix entre des reviseurs qui se trouvent déjà en fonctions, ou la nomination d'un nouveau reviseur chargé d'une mission spécifique. Le projet d'arrêté ne spécifie cependant rien au sujet de la procédure de nomination.
- (15) Il n'est notamment pas clairement indiqué si la nomination ressortit de la direction centrale du consortium (art. 4), ou, au contraire, de l'une des sociétés du consortium.

Si la procédure complète de nomination a déjà été respectée pour tous les réviseurs nommés au sein du consortium, étant entendu que l'accord du conseil d'entreprise a été recueilli, on peut en inférer qu'une nouvelle procédure est superflue, et que la direction centrale du consortium pourrait librement faire un choix parmi les réviseurs en fonctions.

Si, au sein du consortium, il s'effectue un choix entre des réviseurs qui ont été nommés sans l'accord du conseil d'entreprise, et des réviseurs qui ont au contraire été nommés avec l'assentiment du conseil d'entreprise, il convient naturellement de recommander que soit désigné un réviseur qui a été nommé avec l'accord du conseil d'entreprise.

- (16) La procédure de nomination d'un nouveau réviseur apparaît beaucoup moins claire. D'une part, il apparaît compliqué de faire nommer formellement le réviseur par toutes les sociétés du consortium, et d'autre part, il ne semble pas opportun que soit créée une procédure particulière pour la nomination du réviseur spécial, qui n'offrirait pas les mêmes garanties que celles de la procédure de nomination prévue dans la loi du 21 février 1985. En outre, le réviseur doit être nommé au sein d'une personne morale, alors que le consortium n'a pas de personnalité juridique.
- (17) Cette loi fixe les règles fondamentales suivantes en ce qui concerne la nomination d'un réviseur : liberté de proposition du chef d'entreprise, approbation par le conseil d'entreprise, accord de l'assemblée générale des actionnaires. Ces éléments doivent être maintenus dans le cas d'une nomination par un consortium.
- (18) Ceci implique que la proposition émise en toute liberté par le chef d'entreprise peut être remplacée par une proposition émanant de la direction du consortium. La proposition émise par la direction centrale vaut comme proposition émise par le chef d'entreprise. Les autres conditions de nomination demeurent, c'est-à-dire que toutes les assemblées générales des membres (belges) du consortium doivent approuver la nomination, et que, si des conseils d'entreprise existent au sein du consortium, ils doivent marquer leur accord. Ceci ressort des dispositions de la loi du 21 février 1985. Il paraît en effet au Conseil Supérieur que seule la nomination par la direction centrale du consortium n'est pas conforme à la loi du 21 février 1985.
- (19) Enfin, il convient de remarquer que le projet d'arrêté ne contient aucune disposition pour le cas où, au sein du consortium, un accord ne serait pas atteint. A cet égard, l'on pourrait se référer au droit commun, selon lequel la partie la plus diligente peut introduire une requête auprès du président du Tribunal du Commerce,

lequel statue en référé. Une autre possibilité réside dans le fait que l'arrêté mentionne expressément cette procédure, comme c'est également le cas dans la loi du 21 février 1985.

4. NATURE DE LA MISSION

a. Mission de certification

- (20) Par référence aux articles 64 bis à 64 quinquies inclus de la loi sur les sociétés, ainsi qu'au dernier alinéa de son article 73, de même qu'aux termes utilisés dans son article 75, 1er alinéa, point 2^e, il apparaît que la législation considère que la nature de la mission du commissaire-reviseur lors du contrôle de consolidation est la même que celle mentionnée dans la loi du 21 février 1985. Toutefois, le terme "certification" qui est utilisé dans cette loi au sujet du rapport à présenter au conseil d'entreprise, n'est pas employé. Sans qu'il est nécessaire de l'utiliser expressément dans le texte de l'arrêté lui-même, il serait toutefois utile de préciser, au moins dans le rapport au Roi, qu'il s'agit en l'occurrence d'une mission de certification, ainsi que prévu dans la loi du 21 février 1985. Il ressort de ce qui précède, que les critères et normes à appliquer lors du contrôle de consolidation sont les mêmes que ceux utilisés lors du contrôle des comptes annuels. Ceci apporte surtout une clarification pour le reviseur qui n'a pas effectué le contrôle de consolidation, mais qui doit cependant certifier la consolidation ainsi que le rapport de contrôle devant le conseil d'entreprise de l'une des sociétés du groupe ou du consortium, et ce, accessoirement à l'information économique et financière qui est communiquée au conseil d'entreprise.
- (21) D'une lecture, effectuée parallèlement, de l'A.R. de novembre 1973 et de la loi du 21 février 1985, l'on peut, sans le moindre doute, conclure que les comptes annuels consolidés et le rapport de contrôle y afférent, font partie de l'information économique et financière qui, ordonnée par la législation belge, doit être certifiée devant le conseil d'entreprise par le reviseur d'entreprises. Ceci fait partie de la mission du reviseur d'entreprises lorsqu'il rapporte au conseil d'entreprise.
- (22) En ce qui concerne notamment les comptes annuels consolidés et les rapports de contrôle qui ont été établis à l'étranger, des difficultés peuvent surgir lors de la certification de cette information. Afin de pallier ces difficultés, des règles doivent être élaborées à court terme, qui peuvent se baser sur la norme relative à la certification, ainsi que sur celle

concernant l'utilisation par un réviseur du travail d'un tiers, de même que sur le modèle de rapport de certification.

Il doit être demandé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises si les règles actuelles, auxquelles il a déjà été fait référence, doivent être éventuellement adaptées et modifiées, et si de nouvelles règles doivent être élaborées.

b. Mission de contrôle au sein d'un consortium

- (23) Enfin, le projet d'A.R. laisse planer une incertitude totale au sujet de l'instance à l'égard duquel le réviseur spécial exerce sa mission de contrôle au sein d'un consortium.

L'art. 73 dispose à cet égard que toutes les entreprises du consortium doivent être reprises dans la consolidation et qu'elles répondent ensemble de la consolidation et de la publication de celle-ci. Il n'est cependant nulle part précisé auprès de quelle entreprise les comptes doivent être introduits et approuvés. Une consolidation et le contrôle y afférent, à l'usage de la seule direction centrale du consortium semblent insuffisants au Conseil Supérieur, d'autant plus que le consortium peut, en toute liberté, divulguer les comptes consolidés. Il apparaît souhaitable qu'il soit bien stipulé que le compte consolidé du consortium doit être approuvé par toutes les entreprises du consortium. Il s'ensuit que ces comptes sont également certifiés pour chaque entreprise belge du consortium où existe un conseil d'entreprise.

**Avis relatif à la recommandation
concernant le contrôle de l'inventaire
physique des stocks**

C.S.R. 90.01.D d.d. 08.03.1990

Avis relatif à la recommandation concernant le contrôle de l'inventaire physique des stocks.

1. INTRODUCTION :

1. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d'émettre un avis relatif à un projet de recommandation concernant le contrôle de l'inventaire physique des stocks (Doc. Conseil 25.09.89). Ce projet de recommandation tend à expliciter les Normes Générales de Revision qui ont été promulguées antérieurement par l'I.R.E.

2. AVIS

2. Le Conseil Supérieur peut, de manière générale, se rallier intégralement à la ligne d'ensemble du projet de texte qui émane de l'I.R.E., sous réserve des observations de portée limitée ci-après.

3. OBSERVATIONS

3. Cette recommandation vise à préciser les Normes Générales de Révision. Bien que cette intention ressorte quelque peu du texte du deuxième alinéa du n°1, il conviendrait toutefois de la mettre plus nettement en lumière.
4. Au n°2.2, deuxième alinéa, la responsabilité de la direction pourrait être formulée de manière encore plus précise dans les termes suivants : "Le réviseur d'entreprises ne répond pas de l'inventaire physique des stocks. Ceci est de la responsabilité exclusive de la direction de l'entreprise".
5. Le n°2.3 traite de l'inventaire physique des stocks. Peut-être serait-il indiqué de préciser les conditions dans lesquelles la présence du réviseur d'entreprises est exigée ou souhaitée. Le critère "de l'importance significative pour les comptes annuels" retenu dans le projet de recommandation est trop général et, en fait, assez évident. Au besoin, l'on pourrait mentionner quelques exemples.
6. En ce qui concerne la présence physique du réviseur d'entreprises lors de l'inventaire physique des stocks, la possibilité devrait être expressément prévue pour le réviseur d'entreprises de se faire assister, lors du contrôle physique, par des collaborateurs agissant sous sa responsabilité.
7. La présence d'experts internes ou externes est d'ailleurs expressément prévue au n°3.4. Il devrait être précisé, à cet égard, que lorsque le réviseur d'entreprises fait appel à de tels experts, ceci se fait sous sa responsabilité et à ses frais.

7. Bien que le projet de recommandation mentionne, à diverses reprises, le fait qu'en cas de constatation de manquements, le réviseur d'entreprises doit les signaler à la direction de l'entreprise, il ne donne toutefois que trop peu d'indications au sujet de ce que doit précisément faire en l'occurrence le réviseur d'entreprises.

De l'avis du Conseil Supérieur, il devrait conseiller la direction de l'entreprise quant à la manière de supprimer les manquements, et, en cas de refus de la part de la direction de l'entreprise, mentionner le fait dans son rapport sur les comptes annuels.

**Avis sur l'obligation de nommer un
reviseur auprès des institutions de
formation permanente des Classes
Moyennes**

C.S.R. 90.07.D d.d. 07.05.1990

AVIS SUR L'OBLIGATION DE NOMMER UN REVISEUR AUPRES
DES INSTITUTIONS DE FORMATION PERMANENTE
DES CLASSES MOYENNES.

1. Position du problème

- (1) L'institut francophone de formation permanente des classes moyennes a sollicité l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat quant à la possibilité d'obtenir une dérogation à la règle générale qui impose l'obligation de nommer un reviseur d'entreprise dans une entreprise où un conseil d'entreprise a été institué, étant donné que l'institut de formation permanente doit être considéré comme un institut d'enseignement subsidié, lequel est exonéré de ladite obligation.
2. Avis

- (2) Le Conseil Supérieur du Revisorat considère que l'exception prévue par la loi du 21 février 1985 pour les institutions d'enseignement subsidié n'est pas applicable à l'Institut francophone de formation permanente des classes moyennes pour les motifs suivants :
- (3) Le champ d'application du contrôle par le reviseur d'entreprise est extrêmement large, et englobe en principe toute activité du secteur privé, y compris les activités exercées dans des secteurs non lucratifs, telles les institutions de soins de santé. Les exceptions à l'obligation de nommer un reviseur d'entreprise doivent donc être appliquées de façon restrictive.
- (4) L'enseignement dispensé dans le cadre de la formation permanente des classes moyennes ne peut être considéré comme un enseignement subsidié au sens de la loi du 21 février 1985 étant donné que :

- (i) Cet enseignement n'est pas régi par les principes du pacte scolaire, lequel concerne en principe toutes les formes d'enseignement subsidié.
 - (ii) Nonobstant le fait que le Ministère de l'Education Nationale reconnaît, en vertu de l'A.R. du 8 avril 1987, la formation permanente des Classes Moyennes comme répondant aux exigences de l'obligation scolaire à temps partiel, l'assimilation qui en résulte, ne confère pas le caractère d'enseignement subsidié à la formation professionnelle permanente des Classes Moyennes, puisque la réglementation et le contrôle relatifs à ce type d'enseignement échappent complètement au pouvoir de décision du Ministre de l'Education Nationale, demeurant en effet ressortir au Ministre des Classes Moyennes, au même titre d'ailleurs que la formation à l'apprentissage dans les centres de formation professionnelle gérés par le FOREM restent sous la tutelle et le contrôle du Ministre du Travail.
 - (iii) Les conditions de nomination des professeurs et d'agrégation des certificats octroyés, la composition des programmes, lesquels déterminent le caractère de l'enseignement, ne correspondent pas aux exigences et conditions de l'enseignement subsidié au sens propre du terme.
 - (iv) Quoiqu'il est indéniable que la formation permanente des classes moyennes doit être qualifiée comme enseignement au sens large du terme, elle est intimement liée, au travail ou à l'exercice d'une profession et s'intègre directement dans la vie des entreprises, ce qui justifie le contrôle d'un reviseur dans les institutions qui répondent aux conditions de la loi.
 - (v) Le fait que l'art. 12, in fine de l'Arrêté Royal de base du 4 octobre 1976 permette l'organisation des cours par des associations professionnelles ou inter-professionnelles, qui elles ne sont pas, d'évidence, des institutions d'enseignement, démontre le caractère particulier de la formation professionnelle permanente.
- (5) Le fait que l'état ou la communauté octroie des subsides pour l'organisation de la formation professionnelle sur base de l'arrêté ministériel du 27 mars 1979 ne peut être considéré comme ayant pour conséquence de conférer à cette formation le caractère d'"enseignement subsidié". En effet existent nombre d'autres initiatives de formation professionnelle ou culturelle qui bénéficient de subsides, et auxquelles la qualification d'"enseignement subsidié" n'est pas pour autant attribuée.

- (6) Le fait que l'affectation des subsides soit régulièrement contrôlée par l'administration de la formation professionnelle ne peut être comparé à celui du contrôle budgétaire spécifique organisé dans l'enseignement subsidié qui vise toutes les recettes et dépenses, et non seulement les subsides octroyés par les autorités publiques.

- (7) Enfin, l'Institut de formation permanente des Classes Moyennes n'est pas, par essence, un Institut d'Enseignement, mais constitue plutôt un institut de coordination qui, à ce titre, ne peut être considéré comme Institut d'Enseignement subsidié au sens de la loi du 21 février 1985.

**Recommandation relative aux diplômes et
aux programmes d'études donnant accès
au stage de reviseur d'entreprises**

C.S.R. 90.11.D d.d. 13.09.1990

Recommandation relative aux diplômes et
aux programmes d'études donnant accès
au stage de reviseur d'entreprises.

1. Exposé du problème

- (1) L'accès au stage de reviseur d'entreprises est en principe réservé aux candidats qui sont porteurs d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme d'enseignement supérieur obtenu au terme d'au moins quatre années d'études (art. 4 de la loi du 23 juillet 1953, et art. 12 du règlement de stage).
- (2) Aux termes de l'art.13 du règlement de stage, l'accès au stage est également ouvert, sous certaines conditions, aux membres de l'I.E.C. qui sont porteurs d'un diplôme de l'enseignement économique supérieur de type court délivré par une institution mentionnée dans l'A.R. du 10 janvier 1980 relatif à la reconnaissance des diplômes dans le cadre de la loi du 23 juillet 1953 sur le revisorat d'entreprises.
- (3) Moyennant la fourniture de la preuve d'une expérience professionnelle effective de cinq années, les porteurs de tels diplômes sont également admis directement au stage pendant une période transitoire courant jusqu'au 10 mars 1996.
- (4) En 1989 a été soumis au Conseil Supérieur le problème des diplômés de l'enseignement économique de type court, auxquels l'accès au stage a été refusé par l'I.R.E. en considération du fait que leur diplôme n'était pas reconnu par l'A.R. du 10 janvier 1980. Ces diplômés avaient suivi les mêmes programmes d'études ou des programmes d'études similaires, et subi des examens comme dans les écoles reconnues et entretenaient erronément la conviction qu'ils pourraient également faire appel à l'art. 13 du règlement de stage pour être admis au stage.
- (5) La question se pose dès lors de savoir si l'I.R.E. est fondé à refuser l'accès au stage à ces candidats en arguant du défaut d'une reconnaissance formelle de l'institution qui a délivré le diplôme.

2. Recommandation

- (6) Le Conseil Supérieur a, déjà en 1988, émis un avis au sujet de ce problème dans le cadre d'un avis plus large consacré à la reconnaissance des diplômes et des programmes d'études ainsi qu'aux exigences en matière de pratique professionnelle pour l'accès au stage de reviseur d'entreprises (CSR 88/006 D du 1.09.89).
- (7) Au sujet du problème spécifique de la reconnaissance des diplômes pour l'accès au stage de reviseur d'entreprises, le Conseil Supérieur considérait à l'époque ce qui suit :

L'art. 13 § 1 du règlement de stage stipule que seuls les porteurs d'un diplôme de l'enseignement supérieur de type court reconnu par A.R. peuvent être admis au stage de reviseur d'entreprises, pour autant, en outre, qu'ils justifient de deux années d'inscription en qualité de membre de l'I.E.C.. Cette reconnaissance des écoles et des diplômes est une survivance du règlement antérieur en vertu duquel seuls les porteurs de pareil diplôme étaient admis à l'examen d'aptitude professionnelle. En limitant l'accès à l'examen d'admission des porteurs de ce diplôme, le règlement de stage impose une limitation que l'on ne retrouve pas dans la VIIIème directive, et qui, de surcroît, est superflue, étant donné que chaque candidat, à l'exception des porteurs d'un diplôme universitaire, doit, en tout cas, subir l'épreuve théorique de l'examen d'admission. Dans le nouveau règlement d'accès à la profession, la règle de la reconnaissance est par conséquent devenue sans objet. Le Conseil Supérieur propose dès lors de supprimer dans le règlement de stage, pour l'accès au stage de reviseur d'entreprises, la règle de la reconnaissance des écoles et des diplômes.

- (8) Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il n'existe aucune raison de modifier cet avis, mais ajoute que plus de cinq ans après la modification de la loi, il y a de bonnes raisons pour prendre enfin, les mesures qui s'imposent pour éliminer ce problème.

- (9) Du rapport au Roi, il ressort que la structure de l'enseignement économique en Belgique, subdivisé en enseignement de type long et de type court, a amené le Gouvernement à permettre également l'accès au stage au porteur du diplôme de gradué en comptabilité. Dans le passé, cette permission était liée à la fameuse reconnaissance qui, à l'heure actuelle, n'existe pas pour certains diplômes. La VIIIème directive de la CEE du 10 avril 1984, qui régit présentement cette matière, ne prévoit pas cette reconnaissance, et pose comme seule condition, à côté de l'exigence en matière de pratique professionnelle, la réussite d'un examen théorique sur des matières professionnelles déterminées, qui correspond au niveau de l'examen sanctionnant un cycle achevé d'enseignement universitaire. Il n'est, à cet égard, naturellement pas fait de différence entre des formations scolaires légalement reconnues et non reconnues. Ceci constitue pour l'enseignement économique supérieur une différence typiquement belge qui ne se retrouve dans aucun autre état membre de la communauté européenne.
- (10) Etant donné que la seule garantie d'aptitude des candidats réside dans la réussite de l'examen d'entrée théorique, et non pas dans le fait que les programmes d'études soient ou non reconnus, le maintien de la différence entre programmes reconnus et non reconnus n'a pas de sens.
- (11) Le Conseil Supérieur est bien d'avis que l'enseignement économique de type court doit être défini avec précision, et qu'il ne s'agit pas que n'importe quelle formation économique puisse donner accès au stage. Ceci est toutefois un problème de reconnaissance de l'enseignement en général par le Ministère de l'Education, lequel doit exercer le contrôle des programmes d'enseignement, et non pas de reconnaissance spécifique pour l'accession au stage de reviseur d'entreprise.
- (12) Etant donné que l'enseignement économique de type court couvre un éventail complet d'orientations d'études, il conviendra de déterminer quels sont les diplômes qui peuvent donner accès au stage de reviseur d'entreprises.

Selon le Conseil Supérieur, il importe en effet, non pas tant de reconnaître les écoles, mais bien au contraire de déterminer les diplômes qui, dans les limites de l'enseignement économique de type court, donnent accès au stage de reviseur d'entreprises. Une fois que l'école appartient à l'enseignement reconnu par le Ministère de l'Education, on peut admettre que le programme et les examens répondent aux exigences minimales spécifiques de l'enseignement économique supérieur de type court, lesquelles ne justifient plus de distinguer entre les écoles reconnues en matière de revisorat d'entreprises et les autres écoles avec mêmes programmes et examens, qui ne sont pas reconnues en matière de revisorat d'entreprises.

- (13) Le refus des candidats, dont le diplôme n'est pas reconnu, implique, suite à la directive européenne du 21/12/88 relative à la reconnaissance réciproque des diplômes, que les candidats belges seront traités plus sévèrement que les candidats des autres pays-membres de la Communauté. En outre, la reconnaissance ne peut être exigée du porteur d'un diplôme étranger, lequel doit être admis à l'examen d'accès au stage.

3. Solution pratique

- (14) Il n'existe, selon, le Conseil Supérieur, que deux possibilités pour que suite soit donnée à la présente recommandation :
- a. ou bien, l'acceptation à l'examen d'accès des candidats d'établissements d'enseignement économique supérieur de type court non reconnus,
 - b. ou bien, la suppression des exigences de reconnaissance dans l'art. 12 du règlement de stage.
- (15) Il convient de souligner que, dans l'un et l'autre cas, de même que dans la situation actuelle où sont reconnues certaines écoles, il devrait être précisément déterminé quels sont les diplômes spécifiques, dans la large gamme offerte par l'enseignement économique supérieur, qui donnent accès au stage de reviseur d'entreprises, et quels sont ceux qui ne le donnent pas.

Avis concernant la norme relative à la formation permanente

C.S.R. 90.09.D d.d. 18.10.1990

AVIS CONCERNANT LA NORME RELATIVE A LA FORMATION PERMANENTE**1. INTRODUCTION**

- (1) Le Conseil Supérieur a été demandé d'émettre un avis sur le projet de norme relative à la formation permanente. La formation permanente du réviseur d'entreprises consiste à concrétiser l'obligation générale existant pour le réviseur d'entreprises d'actualiser d'une façon récurrente ses connaissances professionnelles.

2. APPRECIATION GENERALE

- (2) Dans l'ensemble, le Conseil Supérieur considère la promulgation d'une norme relative à la formation professionnelle permanente comme une initiative très louable.
- (3) Si l'on veut faire de la formation permanente effective, comme semble le vouloir l'I.R.E., la norme proposée doit être considérée comme un minimum absolu. Il s'agit en l'occurrence d'une première étape positive.
- (4) Outre le fait qu'il convient de mettre l'accent sur les connaissances théoriques, le Conseil Supérieur considère comme très souhaitable, dans le cadre de la formation permanente, de s'intéresser aussi au sens des relations humaines, tant avec les employeurs qu'avec les travailleurs ainsi qu'à la capacité de mettre en pratique les connaissances théoriques.

3. APPRECIATION DETAILLEE

- (5) Pour ce qui est de la mention des branches dans lesquelles le réviseur d'entreprises doit faire preuve de ses connaissances, il n'y a aucune raison de mentionner le droit fiscal en particulier. Il en résulte qu'outre le droit comptable, les autres branches juridiques peuvent être indiquées sans plus sous le n° 4.
Il est ainsi fait référence implicitement aux branches

juridiques faisant partie des connaissances théoriques requises pour l'examen de stage, pour lequel le droit fiscal est également exigé. Le cas échéant, la norme pourrait faire référence au règlement de stage, ou même énumérer explicitement toutes ces branches juridiques.

- (6) Par contre, le Conseil Supérieur estime que, vu les contacts réguliers avec le Conseil d'Entreprise, il serait souhaitable de préciser que la formation permanente est requise en matière de droit des relations collectives de travail.
- (7) En outre, conformément à ce qui a été évoqué au n° 4, article 5, il conviendrait d'ajouter une référence au développement des aptitudes à communiquer tant avec les employeurs qu'avec les travailleurs, et à la capacité de mettre en pratique les connaissances théoriques.
- (8) Il conviendrait enfin de préciser que la liste proposée de branches n'est pas limitative, et que d'autres branches ou qualités peuvent être ajoutées, en tenant compte de l'évolution de la profession et de la pratique individuelle du revisorat.
- (9) Pour garantir la qualité de la formation permanente, le Conseil Supérieur attache une grande importance au fait que les séminaires et journées d'études organisés par les universités et les établissements d'enseignement supérieur soient également pris en considération comme répondant aux exigences de la formation permanente. De tels séminaires peuvent être repris au point 2 de l'article 6. Les journées d'études ou séminaires organisés par des organisations commerciales ne peuvent cependant pas être pris en considération parce qu'il est apparu que ces séminaires et journées d'études ne donnent pas toujours une garantie suffisante quant au niveau scientifique de la transmission des connaissances.
- (10) Les séminaires et journées d'études organisés au sein du bureau (prévu au point 2 de l'article 6) ne peuvent être pris en considération que si ces séminaires et journées d'études sont présentés par des professeurs ou par des experts extérieurs au cabinet du reviseur concerné; sinon, un contrôle objectif du caractère réel de la formation permanente est impossible.
- (11) Pour le Conseil Supérieur, il est évident que l'étude personnelle contribue à la formation permanente. Toutefois, il est clair que l'étude personnelle est tout à fait incontrôlable, et ne peut dès lors être prise en considération d'un point de vue quantitatif pour le calcul du temps consacré à la formation permanente.

Avis relatif au contrôle confraternel

C.S.R. 90.10.D d.d. 24.01.1991

AVIS RELATIF AU CONTROLE CONFRATERNEL

1. INTRODUCTION

- (1) L'avis du Conseil Supérieur a été sollicité au sujet du projet de norme relatif au contrôle confraternel. Le contrôle confraternel est une forme de contrôle sur l'exercice de la profession qui est effectué par des membres de la profession, et qui, dans les pays anglo-saxons, est appliqué sous la dénomination "Peer Review".

2. REMARQUES GENERALES

- (2) Il serait souhaitable de mieux structurer la norme en y indiquant les principes généraux qui régissent le contrôle confraternel, et ensuite, de développer clairement, de façon détaillée, lesdits principes, lesquels sont importants, étant donné que le contrôle confraternel ne constitue pas, dans la tradition belge des professions libérales, une manière de travailler habituelle.

3. OBLIGATION DU CONTROLE CONFRATERNEL

- (3) Bien qu'il soit stipulé au point 1.2. que le refus de se soumettre au contrôle confraternel constitue une infraction à la déontologie, il n'est nulle part clairement indiqué comment une telle infraction peut être sanctionnée. Le Conseil Supérieur considère pareille infraction comme étant tellement grave que quelques précisions doivent à tout le moins être apportées au sujet de la sanction pouvant la frapper.

(4) A cet égard, le Conseil Supérieur propose le règlement suivant :

- En cas de refus, tout quiconque y ayant intérêt peut en saisir la commission de discipline.
- Le Conseil de l'Institut a l'obligation de saisir d'un tel refus la commission de discipline de l'Institut, et ce, endéans un délai d'un mois.
- Si le refus demeure maintenu sans motif valable, et que le contrôle confraternel ne peut être effectué endéans les six mois, une sanction disciplinaire, consistant au moins en une suspension, doit être imposée.

4. PERIODICITE DU CONTROLE (N° 2)

- (5) Le contrôle doit être effectué au moins tous les cinq ans. On peut évidemment attendre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises qu'il s'organise de manière telle que le contrôle puisse effectivement être réalisé au moins tous les cinq ans. Si pour l'une ou l'autre raison, aucun contrôle n'avait lieu endéans les cinq ans, le reviseur devrait être obligé de solliciter personnellement qu'il soit procédé au contrôle en question.
- (6) Lorsqu'un contrôle supplémentaire est jugé nécessaire, l'Institut doit avoir le pouvoir de décider qu'il doit être effectué, et non pas, ainsi que le stipule le texte français, le seul pouvoir d'inviter le reviseur à se soumettre à pareil contrôle supplémentaire : ceci semble en effet indiquer que le reviseur pourrait refuser un contrôle confraternel, alors qu'un tel refus constitue justement une faute déontologique.
- (7) La notification du fait que le contrôle confraternel va être effectué pourrait idéalement faire l'objet d'une lettre, dans laquelle l'Institut désignerait également le responsable chargé de l'exécution dudit contrôle.

5. CHOIX DU REVISEUR

- (8) Dans la proposition de norme, le choix du reviseur chargé du contrôle appartient au reviseur faisant l'objet du contrôle, et ce, sur base d'une liste proposée par le Conseil de l'Institut. Le Conseil Supérieur est d'avis que, si l'on souhaite que soit effectué un contrôle sérieux, le choix du reviseur chargé du contrôle doit appartenir à l'Institut, mais que le reviseur faisant l'objet du contrôle peut toutefois s'opposer au choix effectué moyennant objection dûment motivée.
- (9) A cet égard, il serait souhaitable de stipuler qu'un conflit d'intérêt spécifique mettant en cause un ou plusieurs mandants (des reviseurs concernés), motive valablement le refus d'accepter le reviseur désigné pour effectuer le contrôle.
- (10) Au point 3.1 il est prévu que le contrôle confraternel peut être effectué par les reviseurs qui sont inscrits au tableau des membres de l'Institut depuis au moins cinq ans. Le Conseil Supérieur estime que le contrôle doit être effectué par des reviseurs qui possèdent tant une expérience qu'une certaine ancienneté professionnelles. Le fait de l'inscription depuis cinq ans signifie en effet que des reviseurs encore relativement jeunes pourraient effectuer le contrôle confraternel. Afin de renforcer l'indépendance du reviseur chargé d'effectuer le contrôle, il paraît souhaitable d'exiger qu'il soit inscrit au tableau des membres de l'Institut depuis au moins dix ans. S'il apparaissait néanmoins que, par suite de la condition relative à l'ancienneté, le contrôle confraternel périodique poserait problème, la durée d'ancienneté requise pour pouvoir exécuter le contrôle confraternel pourrait être réduite.
- (11) Au sens du Conseil Supérieur, la candidature doit être présentée par la Commission de Contrôle, et non pas par le candidat lui-même. C'est pour cette raison que le texte serait mieux conçu dans les termes suivants : " les candidats proposés par la Commission de Contrôle doivent être inscrits au tableau des membres de l'Institut depuis au moins dix ans".

- (12) Lorsque le reviseur d'entreprises a refusé trois reviseurs proposés pour effectuer le contrôle, et que ses refus ont été jugés fondés par le Conseil de l'Institut, celui-ci ne doit alors plus pouvoir proposer un nouveau candidat, mais doit au contraire pouvoir le désigner d'office.
- (13) En considération du fait que les qualités personnelles du reviseur revêtent une grande importance en la matière du contrôle confraternel, il semble souhaitable de préciser que le contrôle confraternel doit toujours être effectué par une personne physique, et qu'il ne peut, comme tel, être confié à une personne juridique. Etant donné, d'autre part, que le contrôle confraternel est une mission qui est confiée, "intuitu personae", à une personne physique bien déterminée, le Conseil Supérieur estime souhaitable d'insister sur le fait que le contrôle confraternel doit être effectué par le reviseur personnellement, et que, par conséquent, il ne peut aucunement faire appel à des collaborateurs qui ne sont pas reviseurs, sauf toutefois pour l'exécution de tâches élémentaires de routine.

6. EXERCICE DU CONTROLE CONFRATERNEL

- (14) Au point 6.1, il est stipulé que le reviseur chargé du contrôle doit tenir compte de ce que certaines activités sont confiées à des personnes qui ne sont pas reviseurs d'entreprises. Le Conseil Supérieur se pose la question de savoir si ceci est significatif en la matière du contrôle confraternel, étant donné que le reviseur d'entreprises est toujours, dans l'exercice de sa mission, entièrement responsable de son personnel, que les membres de celui-ci soient ou ne soient pas eux-mêmes inscrits à l'Institut.
- (15) Au point 6.5 il est stipulé que les données financières internes au cabinet ne sont pas, en tant que telles, soumises au contrôle confraternel. Le Conseil Supérieur considère que cette phrase est superflue et peut donner lieu à des contestations, étant donné que le reviseur chargé du contrôle doit, selon les termes du projet, vérifier si la rémunération correspond aux prestations, et parce que, en outre, il n'est pas possible de porter un jugement au sujet de l'organisation du cabinet ainsi qu'en ce qui concerne l'adéquation des activités aux dossiers à traiter, sans qu'il soit procédé à l'examen de certaines données financières.

(16) Le Conseil Supérieur souhaite également faire mentionner, qu'en vue du contrôle, l'examen des données financières est parfaitement possible, et ce :

- (a) afin de vérifier si les rémunérations et indemnités correspondent bien aux prestations, et,
- (b) afin de vérifier si les ressources humaines et en matériel correspondent bien à l'importance et à la nature des missions tant légales que juridiques, et si elles sont réellement utilisées pour lesdites missions.

7. SECRET PROFESSIONNEL

(17) Au point 8, il est traité d'une série de problèmes en rapport avec le secret professionnel, lesquels sont également repris aux points 10.1 et 2. Il semble au Conseil Supérieur qu'il convient de coordonner ces dispositions. La référence qui est faite au secret professionnel est superflue, et l'interdiction relative à la divulgation d'informations mentionnée au point 10.1 peut dès lors suffire. Enfin, dans le but de garantir totalement la discrétion, un C. pourrait être ajouté au point 10 : C." de toute autre information concernant le contrôle confraternel".

(18) Le Conseil Supérieur estime que le conflit d'intérêts, que le point 8.1. considère comme un motif justifiant le non-examen de certains dossiers, est défini de manière assez vague. Lorsqu'il apparaît, au cours d'un contrôle confraternel, que le réviseur chargé du contrôle se trouve être directement intéressé au sujet d'un dossier traité par le réviseur faisant l'objet du contrôle, un tel fait paraît au Conseil Supérieur constituer une raison évidente pour ne pas soumettre ce dossier au contrôle confraternel. La notion d'intéressement direct doit ici être interprétée largement, non seulement dans le sens de l'intéressement du réviseur lui-même qui est chargé du contrôle, mais également dans celui de l'intéressement des collaborateurs oeuvrant au sein d'une même société de réviseurs par exemple.

- (19) Le point 8.3 spécifie que tous les documents concernant le contrôle doivent être remis à l'Institut. Afin d'éviter la responsabilité en matière de secret professionnel, le Conseil Supérieur propose que seul le rapport final doive être remis à l'Institut, et que d'éventuels documents complémentaires soient conservés sous la responsabilité du réviseur chargé du contrôle, pour être ensuite détruits après l'écoulement d'une certaine période.
- (20) Le point 9. de la norme fait mention d'un certain nombre d'éléments qui doivent être repris dans le rapport de contrôle confraternel. Des difficultés se font jour au sujet d'un des éléments que mentionne le projet, à savoir celui selon lequel les infractions à la loi et aux normes de l'Institut doivent être consignées dans le rapport. Selon le Conseil Supérieur, il s'impose ici de faire une distinction entre les lois, les normes et la déontologie qui régissent directement l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, d'une part, et, d'autre part, toutes les autres lois.
- (21) En ce qui concerne le premier genre de réglementation (les lois du 21 juillet 1953 et du 21 février 1985, la déontologie et les normes ainsi que les recommandations de l'Institut), le réviseur chargé du contrôle doit dépister les infractions y relatives et les mentionner dans son rapport, même si le réviseur subissant le contrôle a remédié à ses manquements.
- (22) En ce qui concerne les transgressions à toutes les autres législations et réglementations, le réviseur chargé du contrôle n'a pas l'obligation de les rechercher systématiquement. Le réviseur chargé du contrôle est entièrement tenu au secret professionnel, sauf en ce qui concerne les communications qu'il intègre dans son rapport à l'Institut. Si, à l'occasion du contrôle confraternel, il constate des manquements, il doit en faire part au réviseur concerné, en le priant d'y apporter les rectifications et redressements qui s'imposent. Si le réviseur concerné refuse d'apporter tels redressements et rectifications, le réviseur chargé du contrôle doit alors mentionner dans son rapport à l'Institut, tant les manquements constatés que le refus d'y remédier.

- (23) Lorsque les manquements et infractions constatés constituent des faits délictueux, la commission de discipline prononcera un arrêt à ce sujet.
 En vertu de l'art. 22 de la loi du 23 juillet 1953, cet arrêté est alors porté à la connaissance du procureur général près la cour d'Appel qui a compétence pour l'examen du dossier et qui peut éventuellement décider de poursuites.
 Il serait peut-être souhaitable de préciser le rapport entre la constatation durant le contrôle confraternel d'infractions pénales, les sanctions disciplinaires pouvant les frapper, et les poursuites pénales pouvant leur être appliquées.
 C'est ainsi, notamment, que n'apparaît pas clairement le fait que si des infractions pénales sont constatées durant le contrôle confraternel, elles donneront toujours lieu à des sanctions disciplinaires, et ce, étant donné que le rapport relatif au contrôle confraternel est, sans plus, remis à l'Institut.

8. CONTENU DU RAPPORT

- (24) Le projet parle d'un rapport et d'une appréciation générale. Le Conseil Supérieur croit comprendre que l'appréciation générale constitue une subdivision du rapport. Le Conseil Supérieur estime qu'il convient de préciser au point 9 cette interprétation, et d'énumérer simplement tout ce qui doit être repris dans le rapport.
- (25) Il pourrait donc être stipulé au point 9.1 :
- "Le rapport mentionnera au moins les données suivantes :
- a.
 - b.
 - c. toute autre information relative à l'organisation du cabinet, qui est indispensable pour apprécier le contrôle de qualité interne, la tenue des dossiers et la qualité de l'établissement du rapport;
 - d. les infractions et les dérogations à la législation relative au revisorat d'entreprises, à la déontologie et aux normes et recommandations de l'Institut qui ont fait l'objet de constatations;

- e. les manquements à d'autres lois constatés à l'occasion du contrôle confraternel, pour autant qu'il n'y ait pas été remédié ou apporté correction par le reviseur faisant l'objet du contrôle;
- f. les lacunes et négligences qui ont été constatées durant le contrôle confraternel;
- g. l'appréciation générale portant sur la nature et l'importance du cabinet, le nombre et la qualification des collaborateurs, ainsi qu'un jugement établissant si les ressources humaines et en matériel sont adaptées à l'importance et à la nature des missions tant légales que juridiques, si ces ressources sont réellement affectées à ces missions, et si les indemnités et salaires correspondent aux activités qui sont exercées.
- h. enfin, les recommandations adressées à l'Institut ainsi que celles adressées au reviseur faisant l'objet du contrôle, de même que la suite éventuelle qui y est réservée par le reviseur concerné.

Les points 9.2 à 9.5 peuvent dès lors être supprimés, étant donné que, en matière d'appréciation générale, ils font double emploi avec le rapport.

**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 réviseurs 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 réviseurs. 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 réviseurs belges en position défavorable par rapport à celle des cabinets étrangers. Il s'ensuit que conformément à l'article 64ter Lois soc., les réviseurs 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 réviseur d'entreprises, prestées dans d'autres sociétés ou entreprises autres que celles auprès de laquelle le réviseur d'entreprises exerce sa mission légale, une majorité des membres du Conseil supérieur estime que les réviseurs 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 Réviseurs 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 réviseur 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 réviseur 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 révisoriale proprement dite, le réviseur 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 réviseur, 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 revisorale 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.