

# 2002-2003

*Rapport Annuel*

## **CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
[www.cspe-hreb.be](http://www.cspe-hreb.be)

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

# C

## omposition\* du Conseil supérieur des Professions économiques<sup>1</sup> (2000 – 2006)

Président :



M. Jean-Paul Servais

Membres :



M. Guy Keutgen



M. Pierre-Armand Michel



M. Kris Peeters



Mme Lieve Pieters



M. Jean-Luc Struyf



Mme Bergie Van Den Bossche

## Conseillers scientifiques du Conseil supérieur



Mme Catherine Dendauw



M. Christoph Van der Elst

\* Situation au 31 août 2003.

1. Arrêté royal du 12 août 2000 portant désignation des membres du Conseil supérieur des professions économiques (*Moniteur belge* du 9 septembre 2000, 1<sup>ère</sup> Edition).



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**R**apport d'activités du Conseil supérieur  
des Professions économiques



## Préface

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé en 1999. Il a succédé au Conseil supérieur du révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, dont la création date de 1985.

Cette réforme du Conseil supérieur – en l'occurrence l'élargissement de ses compétences – était directement corrélée à celle des professions économiques. Par «professions économiques», il convient d'entendre, depuis 1999, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

Ces professions réglementées sont regroupées dans trois Instituts: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), créé en 1953, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), créé en 1985, et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (IPCF), créé en 1992.

En dénommant, en 1999, les membres de ces différentes professions sous le vocable commun de «professions économiques», le législateur a voulu reconnaître les mérites de différentes professions regroupées désormais au

sein d'un corps de «professionnels du chiffre» et encadrées par une autorité consultative chargée de veiller au respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ces fonctions ont été dévolues au Conseil supérieur des Professions économiques. Les membres des professions économiques constituent, de par leur importance (près de 15.000 professionnels), la troisième profession libérale, après le corps médical et les professions paramédicales<sup>1</sup>. C'est dire l'importance de leur engagement mais aussi de leurs responsabilités dans le cadre de la vie et de l'organisation de très nombreuses entreprises actives en Belgique.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques. Pendant la période sous revue, les lignes de force de l'action et des réflexions du Conseil supérieur peuvent être synthétisées comme suit.

<sup>1</sup> Conseil supérieur des Indépendants et des PME, Rapport annuel 2003, Statistiques relatives aux professions libérales, p. 35.

## La réforme de 1999 et ses implications cinq ans après

La réforme des professions économiques de 1999 a abouti à l'adoption d'un nouveau cadre légal organisant ces professions et composé de deux législations complémentaires, à savoir:

- d'une part la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- et d'autre part la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

La loi de 1953 porte sur l'Institut des Reviseurs d'Entreprises tandis que la loi de 1999 constitue un cadre légal propre deux autres Instituts, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

Historiquement, l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés est également soumis à la loi dite «Verhaegen» du 1<sup>er</sup> mars 1976 et organisant l'exercice des «professions intellectuelles prestataires de services». En 1999, le législateur a souhaité modifier le statut de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés en intégrant les comptables(-fiscalistes) agréés parmi les professions économiques. A cette époque, le lien avec la loi Verhaegen n'a cependant pas été remis en question.

A l'aune des développements du cadre légal et réglementaire des différentes composantes des professions économiques, le Conseil supérieur des Professions économiques insiste sur l'importance qu'il accorde dans les avis et recommandations qu'il émet, que ce soit d'initiative ou sur demande, à une convergence entre les différentes réglementations, tout en respectant les spécificités des différentes professions.

Le système hybride dans lequel se trouve l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés peut toutefois entraîner certaines incohérences dans

les différentes réglementations et ce, en particulier, à l'aune de l'objectif que s'était fixé le législateur dans le cadre de sa réforme de 1999, à savoir jeter les bases devant permettre à terme un rapprochement entre les différentes composantes des professions économiques.

En outre, le Conseil supérieur tient à souligner qu'à la suite de la réforme de 1999, les arrêtés royaux – que ce soit en matière d'accès à différentes professions économiques ou de déontologie afférente à ces mêmes professions – sont appelés à être revus.

A ce jour, seuls les arrêtés royaux en matière d'accès à la profession ont été adaptés, par la publication au Moniteur belge:

- du 12 février 2003 de l'arrêté royal du 20 janvier 2003 fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et «comptables-fiscalistes agréés» et
- du 6 juin 2003 de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Le Conseil supérieur se permet d'attirer l'attention des Ministres compétents sur l'importance qu'il convient d'accorder à une adaptation des autres arrêtés royaux – et en particulier les arrêtés royaux en matière de déontologie – de manière à ce que les différentes composantes des professions économiques puissent disposer d'un cadre légal et réglementaire complet et cohérent. La révision de l'arrêté royal en matière de déontologie applicable aux experts-comptables est particulièrement urgente dans la mesure où, à ce jour, les conseils fiscaux ne sont pas soumis à cet arrêté royal alors que tous les conseils fiscaux ne sont pas par ailleurs experts-comptables.

\*  
\* \*

Ce n'est qu'à cette condition que les différentes composantes de professions économiques seront en mesure d'évoluer sereinement, dans le respect des spécificités liées aux différentes professions. Un rapprochement réel des différentes composantes des professions économiques est conditionné par le suivi effectif qui sera donné par le législateur mais également par les Instituts eux-mêmes à la réforme des professions économiques mise en œuvre en 1999.

Dans cette même perspective et pendant la période sous revue, le Conseil supérieur a particulièrement été actif dans le cadre de la préparation de la réforme du stage d'accès à la profession d'expert-comptable et de la mise sur pied de l'accès à la profession de conseil fiscal. Cette réforme, dont le Conseil a été un des instigateurs, permet d'assurer une plus grande sécurité juridique dans l'organisation des examens d'accès à la profession. De plus, cette réforme contribue à la visibilité de ces professions économiques auprès des nouvelles générations. Par ailleurs et conformément aux dispositions légales y afférentes, le Conseil supérieur sera particulièrement attentif au bon déroulement et à la bonne organisation des stages de l'Institut.

Le Conseil supérieur des Professions économiques continuera, comme par le passé, à veiller au respect de l'intérêt général en émettant, d'initiative ou sur demande, des avis et recommandations en la matière.

Il poursuivra son rôle de concertation entre les différents Instituts, confié par le législateur en 1993 et renforcé par celui-ci en 1999.

Dans cette même perspective, le Conseil a attiré l'attention des Instituts sur l'importance d'une préparation et d'une formation permanente adéquates de leurs membres dans le cadre de la gestion du passage aux normes IAS/IFRS pour les besoins de l'établissement de comptes consolidés impliquant de nombreuses entreprises belges.

De même, le Conseil supérieur a plaidé auprès des différentes instances et autorités concernées pour une approche cohérente en matière d'attribution de missions nouvelles aux différentes composantes des professions économiques.

## **E** **Evolution en** **matière de** **surveillance de la** **profession** **d'auditeur externe**

En 1985, le législateur belge fut un pionnier – sur le plan européen mais également à l'échelle mondiale – en mettant sur pied un organe de «public oversight» chargé de veiller au respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Lors de sa création, le Conseil supérieur avait des compétences exclusives en matière de revisorat d'entreprises. En 1993 et en 1999, le législateur belge a étendu et renforcé les compétences du Conseil supérieur à l'ensemble des professions économiques. Le Conseil supérieur joue en effet, depuis 1999, un rôle

de coupole pour l'ensemble des professions économiques l'amenant à jouer un rôle actif dans la concertation entre les différents instituts regroupant les différentes composantes des professions économiques.

A la suite de divers scandales financiers, des réformes fondamentales du cadre légal du contrôle des comptes voient le jour, que ce soit aux Etats-Unis par l'adoption, en juillet 2002, du «Sarbanes-Oxley Act» ou en Europe par la proposition de réforme de la huitième directive

européenne en matière de droit des sociétés. Ces réformes conduisent notamment à la mise sur pied d'un organe chargé du «public oversight board» des auditeurs externes.

Le rôle dévolu en 1985 au Conseil supérieur n'était pas entièrement comparable à celui du PCAOB (le «public oversight board» américain) dans la mesure où le Conseil supérieur avait une simple compétence d'avis. En 1993, le rôle du Conseil supérieur a été renforcé. Il est depuis lors considéré comme une «autorité consultative». En effet, depuis 1993, différents types d'avis du Conseil supérieur ont une force contraignante. Tel est le cas lorsqu'un avis porte sur plus d'une profession ou qualité.

Eu égard à son expérience de près de 20 ans, le Conseil supérieur participe activement aux débats actuels, au sein de l'Union européenne, visant notamment à mettre en place, dans chaque Etat membre, un «public oversight board» indépendant de la profession présentant des caractéristiques communes aux différents Etats membres.

Ce projet de directive propose, à l'instar de ce qui a été mis en œuvre aux Etats-Unis, des dispositions visant à créer, au niveau national, un tel organe chargé de la responsabilité finale:

- de l'agrément des sociétés d'audit et des personnes physiques chargées du contrôle légal des comptes des sociétés;
- de l'élaboration des normes relatives à l'audit, au contrôle de qualité, à l'éthique et à l'indépendance applicables aux contrôleurs légaux des comptes;
- de la gestion de la surveillance des sociétés d'audit;
- de la gestion des enquêtes et des procédures disciplinaires.

Ces discussions amèneront une réforme en profondeur de la huitième directive européenne. Des discussions actuelles, il ressort que le principe de subsidiarité trouverait à s'appliquer dans le cadre de cette réforme. Une structure à deux étages est en effet proposée: les principes généraux seraient repris dans la huitième directive alors que les modalités

particulières seraient fixées au niveau national.

Depuis 2002, en Belgique, le Conseil supérieur s'est vu épaulé par un nouvel organe de surveillance, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires. Cet organe est chargé de donner, à la demande de tout commissaire, un avis relatif à l'existence indépendante ou non d'une mission de contrôle légal des comptes. Ce Comité peut également, à l'instar du Conseil supérieur des Professions économiques, renvoyer des réviseurs d'entreprises devant les instances disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Eu égard aux moyens et aux compétences qui lui sont dévolues, le Conseil supérieur, outre ses fonctions traditionnelles d'encadrement des aspects généraux de la profession d'auditeur externe, est amené à jouer un rôle de contrôle en seconde ligne de l'appréciation des cas individuels soumis au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires et transmis au Conseil supérieur de manière anonymisée et sous forme synthétique.

Par ailleurs, le Conseil supérieur tient à affirmer son souhait que la nouvelle huitième directive puisse reprendre différents principes liés à l'indépendance de jugement de l'auditeur externe et ce à l'aune des avancées consacrées par la recommandation en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, adoptée le 16 mai 2003 par la Commission européenne et d'ores et déjà transposées en droit belge, sur proposition du Conseil supérieur. Les positions du Conseil supérieur quant au contenu de cette proposition de nouvelle huitième directive européenne seront traduites dans un avis qui devrait être adressé prochainement aux autorités ministérielles compétentes en la matière.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur attire l'attention sur le fait que, eu égard au contexte actuel difficile, il conviendrait d'être particulièrement prudent quant à une éventuelle révision de la loi dite de «Corporate governance». Outre le fait que de nombreux scandales financiers mettant en cause l'indépen-

dance des auditeurs externes défrayent la chronique depuis près de trois ans, il convient de souligner qu'il n'est pas encore possible, à ce jour, de mesurer tous les effets de la loi dite de « Corporate governance » adoptée par le Parlement en 2002. En effet, une partie des dispositions contenues dans la loi précitée n'entraîneront d'effets pour les réviseurs d'entreprises que dans le cadre du renouvellement de leur mandat, d'une durée de trois ans.

De l'avis du Conseil supérieur, une modification des dispositions adoptées en 2002 en matière de « Corporate governance » ne peut à ce stade être envisagée que dans la mesure où les adaptations visent à assurer une meilleure transparence et à accroître la sécurité juridique en la matière.

La mise en œuvre de la nouvelle réglementation européenne évoquée ci-avant permettra d'évaluer la nécessité d'adapter les dispositifs mis en place en Belgique de manière à améliorer la crédibilité des missions effectuées notamment par les réviseurs d'entreprises et ce dans l'intérêt général. Dans cette perspective, le Conseil supérieur a tenu à organiser de nombreuses rencontres avec les représentants des différentes professions économiques et des différents acteurs de la vie des entreprises.

Le Conseil supérieur poursuivra sa mission légale en jouant un rôle proactif dans l'évolution du cadre légal et normatif applicable aux membres des professions économiques, en agissant dans l'intérêt général et au service des différentes autorités et institutions compétentes.



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

# annexe I

## C *omptes annuels*

relatifs à l'exercice 1/09/2002 – 31/08/2003

	<b>Euros</b>
<b>Membres</b> (jetons de présence et frais de déplacement)	5.564,30
<b>Rémunérations</b> (et cotisations sociales et frais divers y afférents)	183.733,57
<b>Frais de publication et traduction</b>	22.906,27
<b>Frais de bureau</b>	1.894,01
<b>Frais de mobilier et de bureautique</b>	1.907,03
<b>Frais de représentation</b>	917,43
<b>Frais de déplacement</b> (réunions CE,..)	2.521,62
<b>Frais de fonctionnement divers</b> - Abonnements à des revues et acquisition de livres - Frais de fonctionnement comptes bancaires	4.776,99 <u>141,77</u>
<b>TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT</b>	<b>224.362,99</b>

Conformément aux dispositions légales, les frais encourus par le Conseil supérieur des Professions économiques sont supportés par les trois Instituts regroupant les membres des professions économiques.

<b>COUVERTURE</b>	<b>(224.362,99)</b>
Contribution IRE	74.787,66
Contribution IEC	74.787,66
Contribution IPCF	74.787,66



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Avis du 6 septembre 2002 portant sur l'avant-projet de loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux**

# annexe II

## A. Introduction

L'avant-projet de loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux vise à transposer en droit belge les dispositions contenues dans la directive européenne 91/308/CEE, telle que modifiée par la directive 2001/97/CE<sup>1</sup>.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>2</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Ministre des Finances a demandé, le 23 juillet 2002, l'avis du Conseil supé-

rieur des Professions économiques sur cet avant-projet de loi. Cet avant-projet de loi vise à élargir le champ d'application de la loi du 11 janvier 1993 aux professions juridiques mais également à adapter la législation applicable aux personnes et entreprises visées aux articles 2 et 2bis de ladite loi.

Dans la mesure où le Conseil supérieur n'est compétent que pour le cadre réglementaire et normatif des professions économiques (les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés), cet avis se limite aux aspects qui concernent les dites professions économiques.

## B. Avis

Le Conseil supérieur des Professions économiques constate que les membres des professions juridiques ont été intégrés dans l'avant-projet de loi, soumis pour avis, visant à modifier la loi du 11 janvier 1993. Il s'agit d'une transposition de la directive européenne adoptée en décembre 2001, modifiant la directive 91/308/CEE. Dès que cette loi aura été adoptée, les membres des professions juridiques rejoindront dès lors les réviseurs d'entreprises, les experts-compta-

bles, les conseils fiscaux, les comptables agréés, les comptables-fiscalistes agréés et autres professions visées à l'article 2bis de la loi du 11 janvier 1993, au titre de « *gatekeepers* » au sens du document consultatif du GAFI de mai 2002 ou de « professions et entreprises dont les activités sont particulièrement susceptibles d'être utilisées à des fins de blanchiment de capitaux » au sens de la directive européenne.

1. Directive 91/308/CEE du 10 juin 1991 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux (JOCE, L 166 du 28 juin 1991), telle que modifiée par la directive 2001/97/CE du 4 décembre 2001 (JOCE, L 344 du 28 décembre 2001).

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

## 1. Identification de tous les actes de blanchiment de capitaux

L'article 3, § 3 de la loi actuelle du 11 janvier 1993 impose aux «organismes et personnes visées à l'article 2» de concourir pleinement à l'application de la loi du 11 janvier 1993 par «l'identification de tous les actes de blanchiment de capitaux».

L'article 4 de l'avant-projet de loi (alinéa 2) propose d'étendre cette obligation à toutes les personnes visées à l'article 2bis et à l'article 2ter. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient de s'interroger sur la portée de l'extension de cette obligation d'identification de tous les actes de blanchiment de capitaux aux personnes visées aux articles 2bis (dont les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables (inscrits sur la liste des externes), les conseils fiscaux (inscrits sur la liste des externes), les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés) et 2ter (les membres des professions juridiques).

En effet, dans le cas du réviseur d'entreprises, chargé du contrôle légal des comptes, il effectue sa mission en appliquant le principe du «*professional scepticism*», principe reconnu et appliqué au niveau international<sup>1</sup>. Cela signifie qu'a priori, dans la mesure où il accepte d'effectuer une telle mission, il fait confiance aux responsables de l'entreprise avec laquelle il est en contact. Il doit néanmoins garder un esprit critique dans le cadre de sa mission: s'il devait constater des éléments qui viennent remettre en question cette confiance, il doit mettre en œuvre des procédures complémentaires lui permettant de confirmer ou d'infirmes ses craintes.

Ce principe du «*professional scepticism*» est *de facto* également applicable aux autres professions économiques, dans le cadre de leurs missions auprès des entreprises.

Dans le cas particulier des faits de blanchiment, le professionnel – dans l'état actuel de la législation – n'est pas tenu de «rechercher» systématiquement les indices qui pourraient l'amener à conclu-

re à l'existence d'indices de faits de blanchiment. Par contre, s'il identifie des faits qui peuvent amener à soupçonner l'entreprise de faits de blanchiment, il ne peut les ignorer et est tenu de transmettre l'information à la Cellule de traitement de l'information financière.

La modification proposée dans l'avant-projet de loi de la disposition contenue dans le paragraphe 2 de l'article 3 pourrait laisser supposer que désormais le professionnel devrait «rechercher» les éventuels indices de faits de blanchiment. Cette recherche systématique nécessiterait une approche particulière d'investigation, appelée, selon le cas, «*forensic accounting*» ou «*forensic audit*». Cette approche diffère quant au fond du «*professional scepticism*».

De la lecture de l'article 5 de la directive européenne du 10 juin 1991, tel que modifié par l'article 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>), il ressort que les Etats membres doivent «*veiller à ce que les établissements et les personnes relevant de la présente directive examinent avec une attention particulière toute transaction qu'ils considèrent particulièrement susceptible, de par sa nature, d'être liée au blanchiment de capitaux*».

De l'avis unanime des membres du Conseil supérieur des Professions économiques, cette disposition de la directive européenne n'implique pas la mise en œuvre systématique d'un «*forensic accounting*» ou d'un «*forensic audit*», même s'il est évident que l'article 5 de la directive conduit impérativement le professionnel à une certaine vigilance.

Les membres du Conseil supérieur proposent dès lors, à tout le moins, de clarifier la portée de cette adaptation de l'article 3, § 3 de la loi du 11 janvier 1993 en précisant que l'approche du «*professional scepticism*» reste d'application pour les professions économiques. D'une manière plus générale, les membres du Conseil supérieur se posent la question de savoir s'il ne serait pas plus judicieux d'adapter la disposition de l'article 3, § 3 de manière à disposer d'un texte relatif à la portée de l'intervention des membres des professions économiques plus proche du texte européen.

1. Voir à ce propos le paragraphe 6 de la norme ISA 200 de l'IAASB (anciennement IAPC) de l'IFAC, intitulée «Objective and general principles governing an audit of financial statements» (Version applicable en 2002): «*The auditor should plan and perform the audit with an attitude of professional scepticism recognizing that circumstances may exist which cause the financial statements to be materially misstated. For example, the auditor would ordinarily expect to find evidence to support management representations and not assume they are necessarily correct*».

## 2. Soupçon simple versus soupçon renforcé

Depuis 2001, l'article 6 de la directive européenne en matière de lutte contre le blanchiment prévoit que l'ensemble des personnes et des établissements visés par ladite directive doivent informer d'initiative les autorités responsables (en Belgique, la Cellule de traitement de l'information financière) de tout fait qui pourrait être «l'indice» d'un blanchiment de capitaux.

Dans la mesure où au niveau européen le «soupçon simple» est d'application depuis 2001, l'avant-projet de loi soumis pour avis modifie les dispositions contenues dans l'article 14bis, § 1<sup>er</sup> en remplaçant le concept de «soupçon renforcé» par celui de «soupçon simple».

En ce qui concerne les professions économiques (les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables externes, les conseils fiscaux externes, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés), le Conseil supérieur insiste sur le fait que dorénavant les professionnels ne pourront plus se limiter aux faits qui sont susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux dans la mesure où ils devront révéler «tous les faits qui pourraient être l'indice» d'un blanchiment de capitaux.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment que cette nouvelle disposition apporte deux éléments de réponse fondamentaux en ce qui concerne le traitement des faits de blanchiment de capitaux:

- un professionnel doit transmettre tous les indices de blanchiment de capitaux à la Cellule de traitement de l'information financière. Il ne doit dès lors *pas* porter de jugement sur ces éléments ou effectuer des investigations importantes *avant* de transmettre l'information à la CTIF (sous peine de faire comprendre aux organisations concernées qu'elles sont soupçonnées de faits de blanchiment);
- un professionnel transmet une information dès qu'il dispose d'un nouvel indice de blanchiment de capitaux.

Cela signifie qu'un professionnel ne peut pas estimer que la transmission d'information relative à une entreprise à moment donné dans le temps ne doit pas être suivie d'autres transmissions d'informations, dans la mesure où celui-ci dispose d'indices nouveaux.

Il n'en demeure pas moins vrai qu'il subsiste des éléments peu explicites. En effet, l'auditeur externe qui agit en tant que contrôleur légal des comptes peut se trouver dans une situation difficile dans la mesure où il serait amené à attester des comptes sans réserves alors qu'il a introduit une déclaration auprès de la Cellule de traitement de l'information financière en raison d'un «indice» quelconque de fait de blanchiment. Dans la mesure où la suspicion devait se confirmer à la suite des investigations faites par la Cellule de traitement de l'information financière, le fait d'avoir délivré une attestation sans réserves alors que des pratiques criminelles et frauduleuses existaient dans l'entreprise pourrait nuire à la perception de la qualité du travail effectué par l'auditeur externe dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes. Ce type de situation peut également concerner des experts-comptables inscrits sur le tableau des externes qui auraient dénoncés des faits auprès de la CTIF dans le cadre d'une mission de fusion, de scission ou de transformation de forme juridique alors qu'ils ont émis une attestation positive quant à la nature et aux conditions dans lesquelles l'opération est projetée.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent d'organiser une concertation avec les représentants des trois Instituts et de la Cellule de traitement de l'information financière de manière à débattre, d'une manière générale, de l'évolution de la réglementation en matière de lutte contre le blanchiment et, d'une manière particulière, de la problématique évoquée dans l'alinéa précédent. Un second avis du Conseil supérieur en matière de lutte contre les faits de blanchiment vous sera transmis après cette procédure de concertation.

### 3. Autres observations

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent également attirer l'attention sur deux éléments évoqués dans le document de consultation de mai 2002 du GAFI qui ne sont pas directement traités dans l'avant-projet de loi :

- En ce qui concerne le retour d'informations concernant les déclarations d'opérations suspectes (visé au paragraphe 3.7.2. du document de consultation de mai 2002 du GAFI), les membres du Conseil supérieur des Professions économiques insistent sur l'importance accordée par les professionnels à la mise en œuvre d'un suivi des informations transmises à la CRF (en Belgique, la CTIF) par les membres des professions économiques. Ils proposent dès lors au niveau du paragraphe 131 du document consultatif du GAFI que l'option 1 soit retenue et transposée en droit belge.
- Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention sur les risques particuliers encourus par les professionnels en cas d'apport en nature de créances ou de fusions de sociétés n'ayant à l'actif que des créances. Il faut, en effet, faire preuve d'une vigilance particulière dans ces circonstances dans la mesure où ces créances doivent être assimilées à des apports de fonds. Ces situations concernent évidemment la profession de réviseur d'entreprises mais peuvent également, dans le cas des fusions, concerner la profession d'expert-comptable (inscrit sur le tableau des externes) lorsqu'ils sont appelés à émettre un avis sur les conditions dans lesquelles se déroulent ces opérations. Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent qu'une discussion quant au fond soit menée en collaboration avec les représentants de la CRF (en l'occurrence la CTIF) et les organismes professionnels concernés de manière à déboucher sur des propositions normatives en cette matière.

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Les professions économiques belges face aux normes  
IAS/IFRS**  
**Contribution du Conseil supérieur à la préparation des  
professions économiques**  
**Premier avis du 20 septembre 2002**

# annexe III

## Synthèse

*La problématique de l'harmonisation au niveau international des règles comptables sous-jacentes à l'établissement des comptes annuels des entreprises amènera bon nombre d'entreprises belges à utiliser les normes comptables internationales (IAS/IFRS) dans le cadre de l'établissement de leurs comptes consolidés, voire de leurs comptes statutaires.*

*De l'avis des membres du Conseil supérieur, il importe que les sociétés qui seront concernées par cette modification fondamentale soient clairement identifiées d'ici fin 2002 de manière à leur permettre, d'ici 2005, une préparation harmonieuse au basculement vers ce nouveau référentiel comptable.*

*A ce propos, compte tenu du délai nécessaire à la préparation de ce basculement et du temps de préparation nécessaire aux professions économiques en matière de formation et de maîtrise de leur nouveau cadre normatif, les membres du Conseil supérieur ne plaident pas en faveur d'une éventuelle anticipation de cette obligation pour certaines catégories d'entreprises.*

*Le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite interpeller le Comité Inter-Instituts, composé de représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, pour disposer de l'information suffisante lui permettant d'être en mesure de déterminer si les membres de ces professions économiques sont prêts à relever de défi du passage aux normes IAS/IFRS en conseillant les entreprises dans lesquelles ils sont actifs, que ce soit à propos de la tenue de la comptabilité, de l'élaboration de comptes annuels ou du contrôle légal de ces comptes.*

*Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques ont identifié quatre éléments fondamentaux auxquels devraient veiller les trois Instituts concernés: l'information régulière de leurs membres, la formation à la maîtrise des normes IAS/IFRS, l'adaptation du cadre normatif et la surveillance particulière des professionnels durant la période critique du passage au nouveau référentiel comptable par un nombre important d'entreprises.*

*Dans le cadre de la préparation des professionnels à ce changement fondamental de leur environnement, le Conseil supérieur des Professions économiques propose sa collaboration au Conseil Inter-Instituts pour mettre sur pied un calendrier des travaux à effectuer d'ici 2005 par les trois Instituts concernés.*

## 1. Etat de la situation

a problématique de l'harmonisation au niveau international des règles comptables sous-jacentes à l'établissement des comptes annuels des entreprises connaît depuis les années nonante de nombreux développements qui conduiront certaines entreprises à devoir changer de référentiel comptable d'ici 2005.

En effet, le Règlement européen du 19 juillet 2002<sup>1</sup> impose aux sociétés cotées en bourse et aux entreprises ayant fait appel public à l'épargne l'utilisation des normes IAS/IFRS édictées par l'IASB, organisme privé de normalisation comptable, d'ici 2005 et ce pour l'établissement de leurs comptes annuels consolidés.

Contrairement aux directives, le statut d'un règlement européen le rend directement applicable aux entreprises visées par ledit règlement. Le texte adopté au niveau européen offre par ailleurs à chaque Etat membre la possibilité

d'étendre l'obligation d'utiliser les normes IAS/IFRS à d'autres catégories d'entreprises ou à d'autres comptes annuels (en l'occurrence, les comptes annuels non-consolidés, également appelés « statutaires »).

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>2</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Dans cette perspective, il souhaite attirer l'attention des membres des professions économiques sur l'importance de contribuer à l'application de ces normes que ce soit en matière de tenue de la comptabilité, d'établissement d'états financiers ou de contrôle de ces états financiers.

## 2. Urgence des orientations à prendre par le Gouvernement

D e l'avis des membres du Conseil supérieur, il importe que les sociétés qui seront concernées par cette modification fondamentale (en distinguant celles qui doivent passer aux normes IAS/IFRS et celles qui en ont la possibilité) soient clairement identifiées d'ici fin 2002 de manière à leur permettre une préparation harmonieuse au basculement vers ce nouveau référentiel comptable d'ici 2005.

Par ailleurs, compte tenu du délai nécessaire à la préparation de ce basculement et du temps de préparation nécessaire aux professions économiques en matière de formation et de maîtrise de leur nouveau cadre normatif, les membres du

Conseil supérieur attirent l'attention sur les difficultés qui pourraient résulter d'une éventuelle anticipation de cette obligation pour certaines catégories d'entreprises. Ils estiment par contre qu'il serait préférable que les entreprises concernées par le changement de référentiel comptable anticipent, sur une base volontaire, l'établissement de comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales dans la mesure où elles sont en mesure de le faire.

En effet, le passage aux normes IAS/IFRS à très court terme n'est pas chose aisée. – Les entreprises concernées doivent modifier leur organisation comptable

1. Règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JOCE L 243 du 11 septembre 2002, pp. 1-4.

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

- pour collecter toute l'information voulue compte tenu des exigences spécifiques à ce référentiel comptable. A l'aune des premières expériences d'entreprises belges passées aux normes comptables internationales, il faut compter entre 18 et 24 mois entre le moment de la prise de décision de passer aux normes IAS/IFRS et la publication des premiers comptes annuels (avec chiffres comparatifs). L'échéance de 2005 se rapproche dès lors très fortement dans la mesure où la décision doit être prise au sein des entreprises au plus tard en 2003.
- Peu de personnes employées dans les entreprises disposent à ce jour de

connaissances techniques suffisantes en cette matière vu que les normes IAS/IFRS ne sont enseignées que depuis peu (malheureusement, le plus souvent au titre de cours à option) et ne le sont pas encore dans tous les établissements.

- Dans la mesure où les normes IAS/IFRS impliquent une remise en question de l'approche de base en matière d'évaluation de certains postes, la maîtrise de ces normes n'est pas immédiate et nécessite dès lors, outre une formation théorique, une période d'apprentissage pour l'application pratique de ces concepts.

### 3. Urgence des orientations à prendre par les Instituts regroupant les professions économiques

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment que l'urgence au niveau politique évoquée au point 2 est accentuée par le défi qui devra être relevé par les membres des professions économiques belges dans la cadre du passage aux normes IAS/IFRS.

En effet, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux et les comptables(-fiscalistes) agréés vont être amenés à accompagner bon nombre d'entreprises dans le passage aux normes comptables internationales.

Il convient de souligner que cela ne concerne pas seulement les professionnels qui travaillent dans les entreprises qui seront soumises à cette obligation légale mais également les professionnels qui travaillent dans des entreprises (parfois des PME) qui relèvent d'une maison mère – qu'elle soit belge ou étrangère – qui est, elle-même, soumise à cette obligation dans le cadre de l'établissement et de la publication de ses comptes annuels (consolidés).

#### 3.1. Information

La problématique du passage aux normes IAS/IFRS a connu de nombreuses évolutions depuis le début des années

nonante. Il convient d'informer régulièrement les membres des professions économiques de l'évolution de cette situation de manière à les sensibiliser au changement.

Ce type d'information peut être communiqué par le biais de contributions publiées dans les revues professionnelles mais également par l'organisation de sessions de formation générale à propos des tenants et des aboutissants de la problématique.

Certains Instituts ont également décidé de faire parvenir à tous leurs membres un ouvrage reprenant les normes IAS/IFRS ou un ouvrage les commentant. Il s'agit également d'une initiative en terme d'information de leurs membres.

#### 3.2. Formation

Il est impératif que les membres des professions économiques soient tous, à très court terme, formés de manière à ce qu'ils soient en mesure de jouer leur rôle de conseil auprès des sociétés pour lesquelles ou au sein desquelles ils sont amenés à travailler.

Il appartient aux Instituts d'organiser ces formations ou de s'organiser de manière à ce que leurs membres soient correctement formés en la matière.

La simple lecture des normes IAS ne permet pas à un professionnel d'en maîtriser toutes les finesses. Dans la mesure où les normes IAS/IFRS impliquent une remise en question de l'approche de base en matière d'évaluation de certains postes, la maîtrise de ces normes n'est pas immédiate et nécessite dès lors, outre une formation théorique, une période d'apprentissage pour l'application pratique de ces concepts.

Cette mission de formation doit évidemment être étendue aux stagiaires qui souhaitent faire partie d'une de ces professions économiques. Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques soumettent à l'appréciation du Comité Inter-Instituts leur proposition d'intégrer dès à présent cette matière dans les matières sur lesquelles porte l'examen d'aptitude des stagiaires et partant les matières qui font l'objet de la formation organisée par les Instituts pour leurs stagiaires.

### 3.3. Normalisation

Le passage aux normes IAS/IFRS par certaines catégories d'entreprises devrait s'accompagner de changements quant aux textes normatifs applicables par les professionnels qui sont appelés à intervenir dans ces entreprises. En effet, une harmonisation comptable au niveau international n'aurait aucune valeur si elle ne s'accompagnait pas d'une harmonisation au niveau international des normes applicables par les professionnels chargés de la tenue de la comptabilité, de l'établissement des comptes ou du contrôle de ceux-ci.

Sans limiter la problématique aux seuls réviseurs d'entreprises, il convient de souligner, de la lecture du rapport annuel 2001 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (p. 233), qu'à l'avenir les réviseurs d'entreprises se référeront aux normes internationales d'audit et non plus aux normes et recommandations de révision belge adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

En effet, la Commission des normes de révision propose, dans le rapport annuel 2001 du Conseil de l'Institut des

Réviseurs d'Entreprises, une nouvelle manière d'élaborer des normes :

- Section 1: traduction littérale des normes ISA adoptée par l'IAASB<sup>1</sup> de l'IFAC
- Section 2: références aux dispositions législatives et réglementaires spécifiques au droit belge
- Section 3: lignes de conduite et d'interprétation au vu des spécificités de la situation belge.

Ce mode de normalisation correspond à l'approche «ISA+» proposée au niveau européen par le *Committee on Auditing* de la Commission européenne dans le cadre d'un document préparatoire<sup>2</sup> élaboré en vue de sa réunion des 6 et 7 juin 2002 à Helsinki.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques constatent qu'à ce jour – septembre 2002 – aucune norme ou recommandation de type «ISA+» n'a encore été transmise pour avis au Conseil supérieur des Professions économiques.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques tiennent à attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur un certain nombre de problèmes :

- Il est urgent de définir – si cela n'a pas encore été fait – une méthodologie et un échéancier de travail.
- Dans la mesure où la structure des normes ISA ne correspond pas avec celle des normes et recommandations actuellement d'application, il convient de s'interroger sur la structure des normes qui sera retenue (systématiquement les numéros des normes ISA ou des regroupements dans certains cas<sup>3</sup>).
- Il est primordial d'être conscient de la lourdeur de la procédure «classique» d'adoption de normes en sachant qu'elle se décompose comme suit :
  - travail d'élaboration d'un texte normatif délégué par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à une Commission (le plus souvent la Commission des normes de révision) ;
  - depuis juin 2000, examen par la Commission des normes de révision

1. Anciennement appelé l'IAPC.

2. *EU strategy on auditing standards*, Note to Members EU Committee on Auditing, 27<sup>th</sup> May 2002, 5p.

3. On citera à titre illustratif deux exemples pratiques : le principe des normes générales de révision va-t-il ou non être maintenu ? Les normes ISA 240 (relatives aux erreurs et aux fraudes) et 250 (relatives aux actes illégaux) vont-elles être ou non fusionnées ?

- de l'IRE du texte normatif proposé (si le texte a été élaboré au sein d'une autre Commission);
- examen et adoption du texte normatif par le Conseil de l'IRE;
  - consultation des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
  - le cas échéant, adaptations du texte normatif en projet;
  - transmission du projet de texte normatif au Conseil supérieur des Professions économiques pour avis, à rendre dans un délai de trois mois;
  - adaptation du texte normatif, adoption du texte par le Conseil de l'IRE et diffusion de la version définitive du texte normatif auprès des reviseurs d'entreprises;
  - transmission au Conseil supérieur des Professions économiques de la version définitive du texte normatif, accompagné, le cas échéant, d'une motivation pour les aspects de l'avis du Conseil supérieur qui n'auraient pas été suivis;
  - publication du texte normatif en annexe au rapport annuel de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
  - publication du texte normatif dans le Vademecum du réviseur d'entreprises.

Cette problématique concerne également, mais dans une moindre mesure, les normes et recommandations adoptées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et par le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Enfin, il convient de souligner, de l'avis des membres du Conseil supérieur des

Professions économiques, que, dans la mesure où les comptes annuels statutaires continueraient à dépendre du droit comptable national<sup>1</sup>, de nombreux «états de réconciliation» verraient le jour. Il appartient aux Instituts d'examiner dans quelle mesure des directives doivent être élaborées à propos de ces travaux spécifiques de retraitement de l'information (qualité de l'information contenue dans ces états de réconciliation, effet rétroactif de ces retraitements, etc.).

#### 3.4. *Contrôle confraternel ou contrôle de qualité*

La surveillance des professionnels par les professionnels est particulièrement importante lors de changements fondamentaux au sein d'une profession dans la mesure où cette procédure permet, le cas échéant, d'identifier des dysfonctionnements liés à une mauvaise assimilation des derniers changements.

Il convient dès lors aux Instituts de revoir leurs procédures de surveillance de manière à obtenir une assurance suffisante quant à l'évolution des pratiques au sein de la profession.

Dans la mesure où deux pratiques coexistent pendant une période, il n'est pas exclu que des contrôles spécifiques puissent être mis sur pied pour les professionnels concernés. On citera à titre d'exemples, les reviseurs d'entreprises qui attestent des comptes conformes aux normes IAS/IFRS devraient logiquement être contrôlés par un réviseur d'entreprises ayant une expérience en la matière et maîtrisant les normes internationales d'audit.

1. Dans cette hypothèse, il faudrait évaluer dans quelle mesure le droit comptable belge ne devrait pas évoluer de manière à réduire les différences significatives entre le droit comptable national et les normes comptables internationales, de manière à permettre un passage plus aisé aux normes comptables internationales si le besoin s'en fait sentir.

#### **4. Orientations prises par le Conseil supérieur des Professions économiques**

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent être informés de l'état d'avancement de ces différents aspects de la problématique du passage aux normes IAS/IFRS au sein des Instituts regroupant les professions économiques.

A cet effet, ils souhaitent obtenir du Comité Inter-Instituts, dans le courant du dernier trimestre de l'année 2002, un compte-rendu des initiatives prises – par chaque Institut, seul ou conjointement avec d'autres organisations – relatives aux aspects d'information, de formation, de normalisation et de contrôle liés au

passage aux normes IAS/IFRS ainsi que du nombre de membres qui ont bénéficié effectivement de ces initiatives.

Dans cette perspective, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques examineront s'il y a lieu ou non de créer, en collaboration avec le Comité Inter-Instituts, un groupe de travail qui aurait pour objectif de mettre sur pied une planification des initiatives à prendre par chacun de ces Instituts de manière à assurer un passage harmonieux des entreprises et des « professionnels du chiffres » aux normes comptables internationales.

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Avis du 4 octobre 2002 émis d'initiative par le Conseil supérieur à propos de l'organe de contrôle externe à créer en application de l'alinéa 10 de l'article 133 du Code des sociétés**

# annexe IV

## Synthèse des principales caractéristiques de l'organe de contrôle externe

- Composition :** 7 personnes nommées par le Roi et désignées par les Ministres de l'Economie et de la Justice, sur proposition du Conseil supérieur
- Lien avec CSPE :** lien fort, sans être un lien de dépendance
- membres du Comité proposés par le Conseil supérieur
  - soutien du Conseil supérieur par l'élaboration de la publication et de la doctrine
- Fonctionnement :**
- Contrôle a priori :* avis rendu dans les 15 jours qui suivent la remise d'un dossier complet
- Contrôle a posteriori :* le Comité doit être en mesure d'examiner les différentes facettes du respect des règles d'indépendance des réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes. Le Comité peut envoyer un réviseur d'entreprises directement devant les instances disciplinaires de l'IRE, présidées par un Magistrat.
- Organisation :** Il importe que le Comité puisse se réunir régulièrement et puisse prendre rapidement position. Des règles de procuration, de délégation, d'adoption d'avis sur la base d'une procédure écrite ou encore la tenue de réunions dans le cadre de téléconférences devraient permettre aux membres du Comité de remplir leur mission dans les délais proposés.
- Financement :** Budget 240.000€, financés par l'IRE et les entreprises soumises au contrôle légal de leurs comptes
- Rétribution des membres :** 125 € par réunion + remboursement des frais de déplacement.

## Avis

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques ont été appelés à participer aux débats menés depuis deux ans en matière d'indépendance des commissaires :

- par le biais de leur avis du 19 février 2001 relatif à l'avant-projet de loi visant à renforcer les règles en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises<sup>2</sup>;
- par l'audition du Président du Conseil supérieur des Professions économiques le 13 décembre 2001 par la Commission de la Chambre chargée des problèmes de droit commercial et économique;
- par le biais de leur avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 (en projet) du Code des sociétés;
- par le biais de leur avis du 18 juin 2002, rendu dans l'urgence, à propos

de la problématique du co-commissariat, discutée en Commission Finances et Affaires économiques du Sénat.

La loi du 2 août 2002 dite de « Corporate governance », telle que publiée dans la deuxième édition du Moniteur belge du 22 août 2002, prévoit la création d'un comité, indépendant de la profession de réviseur d'entreprises, chargé d'émettre des avis et de contrôler l'indépendance des réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

Compte tenu de l'importance des dispositions et du contexte actuel, il importe que ces nouvelles dispositions visant à renforcer l'indépendance des commissaires entrent le plus rapidement possible en application.

Dans cette perspective, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques sont d'avis qu'ils peuvent contribuer au débat en adoptant de manière proactive un avis relatif à cet organe de contrôle externe à la profession de réviseur d'entreprises et en accélérant de la sorte le processus d'adoption du projet d'arrêté royal déterminant la composition, l'organisation, le fonctionnement, ... de ce Comité.

\* \*  
\*

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. Avis relatif à l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes publiques d'acquisition.

## Lignes de force

La loi du 2 août 2002, dite de « *Corporate governance* », a créé un organe de contrôle de l'indépendance des réviseurs d'entreprises, dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes, qui soit extérieur à la profession.

Dans le cadre de la mise en place de ce « Comité », les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention du Gouvernement sur l'importance de disposer, à très court terme, d'un dispositif agissant de manière efficace.

Il convient également d'examiner les liens qui doivent (ou non) exister entre le « Comité » et le Conseil supérieur des Professions économiques.

Dans la mesure où le Conseil supérieur a, depuis 1985, compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession de réviseur d'entreprises, les membres du Conseil supérieur proposent de faire bénéficier les membres du « Comité » de l'expérience accumulée au

sein du Conseil supérieur depuis plus de quinze ans.

Dans cette perspective, il est fondamental, de l'avis unanime des membres du Conseil supérieur, de créer un lien fort entre le « Comité » et ledit Conseil supérieur. Cela ne signifie pas pour autant que les membres du Conseil supérieur souhaitent jouer le rôle dudit « Comité », et ce notamment pour des raisons organisationnelles liées aux contraintes propres à des procédures de « ruling ».

Dans le cadre de cet avis, émis d'initiative, les membres souhaitent lancer des pistes de réflexion qui devraient contribuer à accélérer le débat relatif au mode de fonctionnement de ce Comité.

Outre le lien fort préconisé entre le « Comité » et le Conseil supérieur des Professions économiques, cet avis aborde la problématique de la composition du Comité, de son organisation, de son fonctionnement, de son financement et du mode de rétribution des membres dudit Comité.

## Table des matières

Lignes de force

### 1. Eléments déjà fixés par la loi

### 2. Eléments (minimaux) à régler par voie d'arrêté royal

#### 2.1. Dénomination du «Comité»

#### 2.2. Composition du «Comité»

#### 2.3. Organisation du Comité

2.3.1. Relation avec le Conseil supérieur des Professions économiques

2.3.2. Organisation du Comité

2.3.3. Force (non) contraignante des avis émis par le Comité

#### 2.4. Fonctionnement

2.4.1. Mode de fonctionnement du «Comité» chargé d'examiner les situations au cas par cas

2.4.2. Elaboration et publication d'une doctrine

2.4.3. Renvoi d'un reviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires

#### 2.5. Mode de financement de ce Comité

#### 2.6. Mode de rétribution des membres de ce Comité

### Annexe

Le Comité d'avis et de contrôle et la législation en matière d'emploi des langues

\* \*  
\*

### 1. Eléments déjà fixés par la loi

- Création d'un comité chargé de deux missions: donner des avis et contrôler.
- Description des travaux à effectuer par le Comité: *«Ce comité délivre à la demande du commissaire un avis préalable concernant la comptabilité (nldr: il faut lire la «compatibilité») d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions. Ce comité peut également introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'Institut des réviseurs d'entreprises en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Le comité peut à cet effet demander toutes les informations utiles à l'Institut des réviseurs d'entreprises».*
- En outre, un commissaire peut demander l'avis préalable<sup>1</sup> du Comité d'avis et de contrôle, lorsque le commissaire et les personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11, souhaitent prester des services autres que les missions confiées par la loi au commissaire, dont le total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait les émoluments visés à l'article 134, § 1<sup>er</sup>.
- Ce comité est doté de la personnalité juridique.
- Le siège de ce comité est situé à Bruxelles.
- Le comité est composé de membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises.
- Les membres sont nommés par le Roi sur proposition du ministre de l'Economie et du ministre de la Justice.
- Les membres sont nommés pour une période renouvelable de cinq ans.
- Les membres du comité sont soumis au secret professionnel dans la mesu-

re où l'article 458 du Code pénal s'applique aux membres du comité.

### 2. Eléments (minimaux) à régler par voie d'arrêté royal

Le Roi détermine:

- la composition;
- l'organisation;
- le fonctionnement;
- le mode de financement de ce comité;
- le mode d'indemnité des membres de ce comité.

#### 2.1. Dénomination du «Comité»

Différentes propositions peuvent être formulées:

- Comité de surveillance
- Comité de surveillance des commissaires
- Comité de contrôle
- Comité de contrôle de l'indépendance des commissaires
- Comité indépendant de contrôle
- Comité général de surveillance
- Conseil général de surveillance
- Comité général de contrôle
- Conseil général de contrôle.

Le titre «Comité de contrôle /surveillance de l'indépendance des commissaires» semble être le plus adéquat en termes de visibilité.

#### 2.2. Composition du «Comité»

Il est proposé de créer un «Comité», composé de manière paritaire de membres néerlandophones et de membres francophones.

Ce «Comité» peut être considéré comme un service public décentralisé de l'Etat exerçant de manière autonome sa mission à tout le pays au titre de service central. Dans ce cadre, il est soumis aux lois sur l'emploi des langues en matière administrative, coordonnées par arrêté royal du 18 juillet 1996 (L'annexe 1 reprend une analyse des répercussions de ces lois sur le mode de fonctionnement du «Comité»).

A côté des principes de base repris en annexe 1, il convient de souligner que

1. Cette disposition s'applique aux réviseurs d'entreprises des sociétés cotées telles que définies à l'article 4 et aux réviseurs d'entreprises des sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, sauf si un comité d'audit a marqué son accord ou que la société a nommé un collègue de commissaires.

lorsqu'un reviseur d'entreprises **se présente** devant le «Comité», au moins trois membres – du même rôle linguistique que celui-ci – doivent être présents (exception pour les reviseurs d'entreprises de langue germanophone: un seul suffit + 2 membres du même rôle linguistique que le reviseur d'entreprises (liste IRE)). L'entretien doit se dérouler exclusivement dans la langue dans laquelle s'exprime le reviseur d'entreprises entendu.

Dans le cadre de la mise en place du «Comité», les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention sur l'importance de disposer d'un dispositif agissant de manière efficace et à très court terme.

Dans cette perspective, il convient de tabler sur la visibilité du Conseil supérieur des Professions économiques et sur le rôle phare qu'il joue depuis 1985 (date de sa création) en matière de défense des règles de déontologie applicables aux professions économiques et en particulier aux règles en matière d'indépendance des commissaires.

Dans la mesure où le Conseil supérieur «a compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession» de reviseur d'entreprises<sup>1</sup>, il revient audit Conseil supérieur d'émettre des avis de portée générale visant à guider les membres du «Comité» dans leurs décisions au cas par cas. Cela devrait permettre aux membres du «Comité» de bénéficier de l'expérience accumulée par les membres du Conseil supérieur depuis plus de quinze ans.

De l'avis des membres du Conseil supérieur des Professions économiques, il est fondamental de s'assurer de l'existence d'un lien fort entre le «Comité» et ledit Conseil supérieur. Cela ne signifie pas pour autant que les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent jouer le rôle de «Comité», notamment pour des raisons organisationnelles liées aux contraintes propres à des procédures de «ruling».

Ces différents éléments conditionnent l'approche proposée ci-après par les

membres du Conseil supérieur des Professions économiques, que ce soit en matière de composition ou d'organisation du «Comité».

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient d'examiner notamment l'approche préconisée au niveau européen en matière de composition de comités indépendants chargés d'examiner le bon fonctionnement des systèmes de contrôle de la qualité, par le biais de la recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne<sup>2</sup>.

En cas de mise en place d'un comité distinct, comprenant des non-professionnels, chargé du contrôle de la profession, la recommandation européenne suggère, en effet, que ledit comité soit composé à tout le moins de représentants du monde des entreprises, des autorités compétentes du secteur des valeurs mobilières et des actionnaires, en d'autres termes tous les tiers directement intéressés par la qualité de l'information économique et financière diffusée par les entreprises au travers de leurs états financiers.

Sur la base de cette description et compte tenu du contexte spécifique à la Belgique, il est proposé de créer un «Comité» composé de 7 membres, nommés (conformément aux dispositions légales énoncées dans la loi du 2 août 2002, dite de «*Corporate governance*») par le Roi et désignés par les Ministres de l'Economie et de la Justice, parmi les personnes désignées par les membres du Conseil supérieur des Professions économiques et ne souffrant pas de conflits d'intérêts.

Le rapport au Roi pourrait utilement préciser que ce Comité doit être composé à tout le moins de deux personnes issues du monde académique.

La nomination de ces différents membres du Comité doit être appuyée par la connaissance que possèdent ces personnes quant au fonctionnement de ce secteur d'activités (le contrôle légal des comptes mais également les autres

1. Sénat, *doc. parl.* (session 1984-1985), Rapport fait au nom de la Commission de l'Economie le 29 janvier 1985 dans le cadre du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, 715/2, p.9.

2. Recommandation de la Commission du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, Journal officiel des Communautés européennes, 31 mars 2001, n° L 91, pp.91-97.

missions effectuées par les réviseurs d'entreprises) et quant aux règles d'indépendance auxquelles sont soumis les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leur mission de contrôleur légal des comptes.

Le Comité peut s'entourer de spécialistes dans la matière, appelés experts, tels que des réviseurs d'entreprises ou des réviseurs d'entreprises honoraires, qui assisteront aux réunions au titre d'observateurs. Le nombre d'observateurs qui peuvent assister aux dites réunions, sans pour autant pouvoir prendre part aux décisions de ce Comité, est limité à deux personnes. Il est proposé de nommer quatre observateurs, deux effectifs et deux suppléants. Ces derniers assisteraient à une réunion dans la mesure où les deux (ou un des deux) membres effectifs ne peuvent assister à la réunion.

Dans la mesure où le réviseur d'entreprises est entendu à propos d'une société agréée par la CBF, par l'OCA ou par l'OCM, le Comité peut décider de s'adjoindre un représentant désigné par l'organe de contrôle prudentiel concerné, au titre d'expert.

Même si le «Comité» a une compétence d'avis, il convient de souligner que cet organe a également un pouvoir décisionnel quant aux contrôles a posteriori auxquels il souhaite procéder ou quant aux cas de réviseurs d'entreprises qu'il souhaite envoyer devant les instances disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Les dispositions de la loi du 20 juillet 1990 visant à promouvoir la présence équilibrée d'hommes et de femmes dans les organes possédant une compétence d'avis ne trouvent dès lors pas à s'appliquer.

### 2.3. Organisation du Comité

#### 2.3.1. Relation avec le Conseil supérieur des Professions économiques

Il importe de veiller à ce que le Comité d'avis et de contrôle appelé à être créé assure une meilleure transparence des pratiques au sein de la profession de réviseur d'entreprises. Telle est également une des missions confiées par le législa-

teur au Conseil supérieur des Professions économiques.

En vue d'une transparence des organes d'avis et de contrôle, indépendants de la profession de réviseur d'entreprises, créés par le législateur belge, il convient de déterminer dans quelle mesure ces deux organes sont liés.

Force est de constater qu'il existe au sein du Conseil supérieur des Professions économiques une expérience et une connaissance du secteur d'activités. Dans cette perspective, il convient d'assurer un lien de dépendance entre le «Comité» appelé à être créé et le Conseil supérieur des Professions économiques existant.

Dans la mesure où le nouveau comité voit ses compétences limitées aux problèmes d'indépendance des réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes alors que le Conseil supérieur des Professions économiques a un champ de compétences plus large, il est proposé de créer un lien de dépendance entre les deux organes, sans être pour autant un lien de subordination.

**Dans ce cadre, il est proposé de mettre en place une structure d'échange d'informations et de déterminer clairement les rôles respectifs des deux organes, tout en assurant un lien fort entre les deux organes.**

La solution proposée consiste à mettre en place deux organes, dont l'un (le nouveau «comité» appelé à être créé) est chargé d'examiner *au cas par cas* les situations dans lesquelles un risque de perte d'indépendance du commissaire existe.

Dans cette hypothèse, il importe qu'une structure d'échange d'informations entre les deux organes soit mise en place de manière à assurer le bon fonctionnement des deux organes.

En vue de clarifier les liens entre les deux organes, on pourrait envisager un rôle particulier du Conseil supérieur des Professions économiques en prévoyant que le Conseil supérieur serait chargé,

sur la base de l'information reçue du «Comité», d'une part, de s'assurer de la cohérence des décisions prises au cas par cas par ledit «Comité» et, d'autre part, de dégager une doctrine, sur la base des positions adoptées par le «Comité», appelée à être publiée.

Cette solution permettrait en outre au Conseil supérieur des Professions économiques d'exercer son rôle d'avis adressé au Gouvernement émis d'initiative dans la mesure où il devait constater que les critères d'indépendance repris dans le Code des sociétés ou que la liste des incompatibilités reprises dans l'arrêté royal pris en exécution ne permet pas de répondre adéquatement aux attentes des différentes catégories de «stakeholders» et des tiers en général.

Cette orientation peut notamment se justifier dans la mesure où le Conseil supérieur a, depuis 1985, «compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession» de reviseur d'entreprises<sup>1</sup>.

### 2.3.2. Organisation du Comité

Le «Comité» se réunit sur convocation du Président ou de la personne chargée par lui de ce soin. La convocation est accompagnée de l'ordre du jour de la réunion et des documents relatifs aux questions reprises à l'ordre du jour. Sauf urgence dûment motivée, la convocation est adressée trois jours francs au moins avant la réunion.

Le Président doit convoquer le «Comité» chaque fois qu'un de ses membres le demande.

Dans la mesure où une demande d'avis est introduite auprès dudit Comité, celui-ci doit se réunir dans les plus brefs délais, et doit rendre un avis dans un délai ne pouvant dépasser 15 jours à dater de la date de réception de la demande d'avis. Les documents préparatoires peuvent être transmis aux membres par voie électronique.

Le Président requiert du reviseur d'entreprises qui demande l'avis du Comité toute l'information nécessaire à la prise

de position par les membres. En outre, le reviseur d'entreprises confirmera par écrit qu'il a transmis au Président du Comité toute l'information utile à la prise de position. Une synthèse des principaux éléments est transmise aux membres du Comité au minimum trois jours avant la date de la réunion. Les documents complets transmis par le reviseur d'entreprises au président du «Comité» sont consultables par les membres dudit Comité avant la réunion, dans les locaux du Comité, ou durant la réunion.

La réunion peut se tenir sans que toutes les personnes ne soient physiquement présentes dans les locaux du «Comité».

- Une **procuration** peut être donnée par un membre à un autre membre du «Comité», soit pour l'ensemble des points portés à l'ordre du jour, soit sur certains points portés à l'ordre du jour.
- Un membre ne pouvant assister à la réunion peut également avoir recours au système de **délégation** moyennant la transmission au Président du «Comité», par écrit et un jour au moins avant la réunion, d'informations relatives à la personne déléguée.
- En outre, dans la mesure où une réunion ne peut être tenue pour des raisons matérielles de temps, il est possible que le Comité prenne une décision dans le cadre d'une **téléconférence** entre les membres du Comité.
- Enfin, une décision peut être prise par le biais d'une **procédure écrite**. La proposition de texte est réputée adoptée par le «Comité» lorsqu'à l'issue de délai précisé dans la communication, aucun membre n'a formulé d'observations ou proposé des amendements substantiels ou n'a demandé le recours à une procédure de télécommunication interactive, ou la convocation du «Comité» en réunion extraordinaire.

\*  
\* \*

1. Sénat, *doc. parl.* (session 1984-1985), Rapport fait au nom de la Commission de l'Economie le 29 janvier 1985 dans le cadre du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, 715/2, p.9.

En ce qui concerne le contrôle a posteriori, le Comité doit déterminer, chaque année, un plan de travail qu'il transmettra, pour information, aux membres du Conseil supérieur des Professions écono-

miques. Outre le suivi de dossiers particuliers, le Comité pourra procéder à des études générales lui permettant de disposer de l'information nécessaire pour effectuer un contrôle a posteriori permettant d'examiner les différentes facettes du respect de l'indépendance des commissaires dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

Dans le cadre de ses travaux, le Président du Comité peut requérir de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises toute l'information dont il a besoin, tant en ce qui concerne l'ensemble de la profession, qu'en ce qui concerne certains professionnels en particulier. Ces informations sont transmises par le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans un délai ne pouvant excéder cinq jours lorsqu'il s'agit d'informations spécifiques à un réviseur d'entreprises en particulier. Les informations relatives à l'ensemble de la profession demandées par le Président du Comité sont transmises par le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans un délai ne pouvant excéder un mois. Ces informations doivent être considérées par les membres du «Comité» comme étant transmises à titre strictement confidentiel.

### 2.3.3. Force (non) contraignante des avis émis par le Comité

A priori les avis émis par le Comité n'ont pas de force contraignante.

- Tel est à tout le moins le cas lorsqu'un réviseur d'entreprises demande d'initiative l'avis du Comité pour voir s'il peut ou non prester une prestation complémentaire sans remettre en question son indépendance.
- Il faut cependant éventuellement nuancer la position dans le cas particulier d'une demande d'avis préalable<sup>1</sup> du Comité d'avis et de contrôle, lorsque le commissaire et les personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11, souhaitent prester des services autres que les mis-

sions confiées par la loi au commissaire, dont le total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait les émoluments visés à l'article 134, § 1<sup>er</sup>.

Dans ce cas, bien que l'avis semble a priori contraignant –a uacun recours n'est en effet prévu par la loi – il convient de souligner que l'on peut considérer cet avis comme non contraignant dans la mesure où il reste encore deux autres solutions, la désignation d'un collège de commissaires ou la création d'un comité d'audit.

Il serait important qu'une présentation type des avis rendus soit mise au point et, le cas échéant, reprise en annexe à l'arrêté royal.

## 2.4. Le fonctionnement

### 2.4.1. Mode de fonctionnement du «Comité» chargé d'examiner les situations au cas par cas

Un président et un vice-président sont désignés par les membres du Comité. Si le président est francophone, le vice-président sera néerlandophone. Par contre, si le président est néerlandophone, le vice-président sera francophone.

En l'absence du président, le vice-président préside la réunion.

Pour que le Comité puisse se réunir valablement, il faut qu'un tiers des membres soient présents, en ce compris le président ou le vice-président du Comité.

Dans la mesure où un réviseur d'entreprises est entendu au cours de la réunion, trois membres du même rôle linguistique que le réviseur d'entreprises doivent assister à la réunion (en ce compris soit le président, soit le vice-président).

Il importe que les avis du Comité ne puissent pas déboucher sur des avis majoritaires et minoritaires. Dans le cadre des discussions, les membres du Comité examineront dans quelle mesure les prestations sont acceptables ou non et, le cas, échéant sous quelle(s) condition(s).

1. Cette disposition s'applique aux réviseurs d'entreprises des sociétés cotées telles que définies à l'article 4 et aux réviseurs d'entreprises des sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, sauf si un comité d'audit a marqué son accord ou que la société a nommé un collège de commissaires.

Les avis sont adoptés à la majorité simple des membres présents. Lorsqu'aucune majorité ne s'est dégagée, à la suite du premier vote, les membres du Comité, tout en recherchant la formule du consensus, discutent sur les points sujets à différend. Dans le cadre du second vote, si aucune majorité ne s'est à nouveau dégagée, la voix du président du «Comité» (ou de son vice-président lorsque le président n'est pas présent) est prépondérante.

Un avis est rédigé sous la responsabilité du président du «Comité» et est transmis dans les plus brefs délais au(x) réviseur(s) d'entreprises concerné(s). Cet avis ainsi que la synthèse des principaux éléments sont transmis sous forme «anonymisée» aux membres du Conseil supérieur des Professions économiques.

#### 2.4.2. *Elaboration et publication d'une doctrine*

Les membres du Conseil supérieur examinent la prise de position et développent des éléments de doctrine qui seront publiés périodiquement dans le cadre du rapport annuel dudit Conseil supérieur.

Il appartient par ailleurs au Conseil supérieur des Professions économiques d'examiner dans quelle mesure les dispositions légales et réglementaires en matière d'indépendance du commissaire répondent aux attentes des tiers et d'attirer l'attention, le cas échéant, par la voie d'un avis émis d'initiative à l'attention du Gouvernement sur la nécessité d'adapter les textes légaux et réglementaires en la matière.

#### 2.4.3. *Renvoi d'un réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires*

Le Comité peut envoyer un réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par l'intermédiaire de son Président, soit seul, soit conjointement avec le Conseil supérieur des Professions économiques, par l'intermédiaire de son Président.

#### 2.5. *Le mode de financement de ce Comité*

En ce qui concerne le mode de financement du «Comité», différentes pistes de réflexions peuvent être avancées:

*Option 1: le financement du «Comité» est partagé entre l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et les «grandes» entreprises au sens de l'article 11 du Code des sociétés (50% - 50%)*

Afin d'éviter une contribution trop importante à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il est proposé que les entreprises ayant un commissaire (les grandes entreprises au sens de l'article 11 du Code des sociétés) (entre 10.000 et 13.000 entreprises) et celles qui établissent des comptes consolidés (quelque 600 entreprises) contribuent pour moitié au financement du «Comité».

Si on part d'un budget annuel de 250.000 euros, cela reviendrait à une contribution de 10 euros pour toutes les sociétés dont leurs comptes annuels sont soumis à un contrôle légal et 10 euros supplémentaires pour toutes les sociétés qui établissent des comptes consolidés.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises contribuerait dès lors au financement du «Comité» à concurrence de 125.000€ par an.

Dans la mesure où l'Institut des Réviseurs d'Entreprises serait largement mis à contribution, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent de revoir, le cas échéant, le mode de financement dudit Conseil supérieur en modifiant les clés de répartition. Ceci devrait permettre de facto de réduire l'augmentation de la charge à supporter par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

*Option 2: les budgets du Conseil supérieur des Professions économiques et du «Comité» sont globalisés et chaque Institut contribue à concurrence d'un tiers.*

Actuellement, chaque Institut verse une contribution au Conseil supérieur des

Professions économiques, à concurrence de quelque 80.000€ par an.

Dans la mesure où le «Comité» devait disposer d'un budget similaire, l'option 2 aurait pour conséquence d'accroître le financement de chaque Institut à concurrence de quelque 80.000€ par an.

Il est possible de coupler l'option 1 et l'option 2 en maintenant le financement du «Comité» par les entreprises visées sous l'option 1 à concurrence de 50%. Ceci impliquerait une augmentation du financement de chaque Institut à concurrence de quelque 40.000€ par an.

Il convient cependant de noter que, dans l'état actuel de la législation, l'organe de contrôle externe, le «Comité», n'examinerait que les seuls problèmes d'indépendance dans l'exercice des missions de contrôle légal des comptes, effectuées par les seuls réviseurs d'entreprises. Il peut dès lors sembler peu judicieux de prévoir un financement du «Comité» semblable à celui du Conseil supérieur des Professions économiques.

*Option 3: les budgets du Conseil supérieur des Professions économiques et du «Comité» sont globalisés.*

Actuellement, chaque Institut verse une contribution au Conseil supérieur des Professions économiques, indépendamment du nombre de membres, soit quelque 80.000€ par an.

Il est possible d'envisager d'autres clés de répartition du Conseil supérieur des Professions économiques, telles qu'un financement en fonction du nombre de membres. (personnes physiques et sociétés).

Ceci reviendrait à un financement du Conseil supérieur des Professions économiques, dans l'hypothèse d'un budget de 240.000€ par an:

- de l'IRE à concurrence de: 17.150  
(Hyp 1.000 membres)
- de l'IEC à concurrence de: 120.000  
(Hyp 7.000 membres)
- de l'IPCF à concurrence de: 102.850  
(Hyp 6.000 membres)

Par contre, en ce qui concerne le financement du «Comité», l'alternative serait la suivante:

- Le «Comité» est financé exclusivement par l'IRE, soit 250.000€ par an;
- Le financement est réparti (50% - 50%) entre l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (125.000€ par an) et les «grandes» entreprises au sens de l'article 11 du Code des sociétés (125.000€ par an).

La solution proposée dans le cadre de l'option 3 aurait:

- d'une part, pour conséquence d'accroître quelque peu la quote-part versée par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (40.000€ par an) et par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (22.000€ par an) dans le financement du Conseil supérieur;
- d'autre part, pour conséquence de réduire fondamentalement la quote-part versée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans le financement du Conseil supérieur tout en assurant un accroissement limité du montant total versé par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans le financement du Conseil supérieur et du «Comité» (63.000€ par an).

\* \*  
\*

Ce «Comité» disposera de personnel scientifique et administratif.

- Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé de l'engagement du personnel scientifique chargé de préparer les dossiers relatifs aux demandes d'avis préalable et les études de portée générale.
- Le personnel administratif sera, quant à lui, engagé directement par le Président du «Comité»; ce rapprochement administratif entre les deux organes permettant de prendre en considération les charges directes et indirectes pour les entreprises et d'assurer une plus grande efficacité.

### 2.6. *Le mode de rétribution des membres de ce comité*

Il est proposé de s'aligner sur les jetons de présence et des indemnités de déplacement dont bénéficient les membres du Conseil supérieur des Professions économiques.

Texte proposé :

«Le montant des jetons de présence du Président et des membres (et des observateurs) est fixé à 125€ par réunion. Le

Président, (et) les membres (et les observateurs) ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement.

Ces frais de déplacement sont remboursés à concurrence du montant des frais réels, moyennant production de documents probants. A défaut de tels documents, ces frais sont remboursés au tarif du barème maximal appliqué aux fonctionnaires de l'Etat. Les frais réels ne peuvent non plus dépasser ce barème».

## Annexe

### Annexe à l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques relatif à l'organe d'avis et de contrôle Le Comité d'avis et de contrôle et la législation en matière d'emploi des langues

Le Comité d'avis et de contrôle peut être considéré comme un service public décentralisé exerçant de manière autonome sa mission à tout le pays, au titre de service central. Il en découle que les lois coordonnées du 18 juillet 1966 sur l'emploi des langues en matière administrative sont d'application<sup>1</sup>. Les articles 39 et suivants de ces lois coordonnées sont particulièrement importants.

Le Comité d'avis et de contrôle peut, conformément à la loi du 2 août 2002, exclusivement être saisi par un commissaire. Ledit commissaire est soit une personne physique, soit une société civile. Les principes suivants sont d'application dans les différents cas de figure.

#### *Le commissaire est une personne physique*

S'agissant de particuliers, il doit être fait usage de la langue (parmi les trois langues nationales) utilisée par la personne concernée<sup>2</sup>.

**En ce qui concerne le commissaire, personne physique, on peut s'interroger sur le fait de savoir s'il peut être qualifié de «particulier» au sens de la loi, plutôt qu'«entreprise privée», bien qu'il exerce une profession libérale. Il convient de**

**relever que «particulier» est un terme générique.**

#### *Le commissaire est une société civile*

En ce qui concerne l'entreprise privée, dont relève le commissaire, société civile, la langue qui est utilisée doit être celle de la région dans laquelle la société a son siège social dans la mesure où il n'existe pas de réglementation particulière<sup>3</sup>.

Lorsqu'il existe une réglementation particulière en matière d'utilisation de la langue – Bruxelles-Capitale, région de langue allemande, communes soumises à un régime spécial (articles 7 et 8 de la loi du 18 juillet 1966) – la langue utilisée est la langue employée par la société dans le courrier qu'elle a envoyé.

Cette règle générale est applicable à tous les documents établis par le comité qui sont destinés au commissaire et à tous les contacts avec le commissaire.

#### *Particularités*

Dans la pratique, en ce qui concerne les relations du Comité avec le commissaire, on peut distinguer les cas suivants:

1. M.B. 2 août 1966.

2. Article 41, §1 loi 18 juillet 1966.

3. Article 41, §2 loi 18 juillet 1966.

1. Le commissaire saisit le comité pour avis et contrôle à propos d'une question ayant trait à la compatibilité d'une prestation avec l'exercice indépendant de sa mission (article 133, alinéa 10 Code soc.). Qu'il s'agisse d'un commissaire, personne physique, ou d'un commissaire, société civile, il est possible de déterminer clairement quelle langue doit être utilisée dans la suite de la procédure écrite (voir ci-avant sous A. et B.).
2. Le commissaire saisit le comité pour avis et contrôle à propos d'une question ayant trait à la prestation de services dont les honoraires auraient pour conséquence de dépasser les honoraires perçus dans le cadre des missions confiées par la loi au commissaire<sup>1</sup>. Le même régime que celui décrit sous le point 1 est d'application.
3. Le comité estime nécessaire d'entendre le commissaire. Dans ce cas, il faut distinguer deux situations:
  - a. *Le commissaire est une personne physique*: le comité connaît la langue utilisée par le commissaire vu que le comité dispose déjà de documents en provenance du commissaire. En outre, le commissaire doit saisir le comité. Le comité entendra dans la langue qui est utilisée par le commissaire.
  - b. *Le commissaire est une personne morale*: dans ce cas, le comité doit

faire usage, dans ses échanges de courriers et avis, de la langue de la région dans laquelle la société a son siège social pour autant qu'il n'existe pas de régime particulier en matière d'utilisation des langues; s'il existe une réglementation particulière en matière d'utilisation des langues, il sera fait usage de la langue de la région dans laquelle la société est située.

Lorsque le comité souhaite entendre le commissaire, une personne devra représenter la société. Il est logique d'appliquer l'article 132 du Code des sociétés qui impose la désignation d'un représentant. Ce représentant est une personne physique, qui n'utilise pas forcément la même langue que celle de la société dont il est associé, administrateur ou gérant. Dans ce cas, il semble logique que le comité fait usage de la règle applicable au commissaire, personne physique, à savoir la règle «particulier». Ceci implique qu'avant d'entendre le représentant de la société concernée que le comité doit s'assurer de la langue employée par le représentant. Enfin, pour être exhaustif, il convient de relever que le reste de la procédure écrite avec le commissaire, société civile devra se poursuivre dans la langue de la région linguistique dans laquelle la société a son siège social, sauf s'il existe une réglementation particulière.

1. Voir article 133, alinéa 6, 2. Code soc.



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Avis du 24 octobre 2002 relatif au projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133, alinea 9 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés**

# annexe V

## Historique

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>1</sup> et a succédé au Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Une des missions du Conseil supérieur est d'adresser au Gouvernement des recommandations ou des avis, émis d'initiative ou sur demande. Conformément aux dispositions légales, le Ministre de l'Economie a demandé, le 13 septembre 2002, un (deuxième) avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et du rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur a rendu, le 19 février 2001, un avis relatif au nouveau régime en matière d'indépendance du commissaire. En résumé, les membres du Conseil supérieur ont exprimé, dans cet avis, leur accord unanime pour l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans.

Les membres ont soutenu à l'unanimité la nécessité de renforcer la législation en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre, l'unanimité n'a pu être obtenue sur les mesures à prendre.

Ces différentes tendances se retrouvent dans le premier avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 (en projet) du Code des sociétés. Comme l'intitulé de l'avis l'indique, il ne s'agissait, à ce moment, que d'un projet de loi. Entre temps, la loi a été votée et publiée au Moniteur belge du 22 août 2002. L'avis ci-après a pour objectif de tenir compte, d'une part, de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition et, d'autre part, d'un certain nombre de développements internationaux récents.

1. M.B., 11 mai 1999.

## Lignes de force

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Ministre de l'Economie a demandé un (deuxième) avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et du rapport au Roi y relatif.

Un certain nombre de développements nouveaux se sont toutefois produits, tant en Belgique, qu'en Europe ou aux Etats-Unis, depuis l'avis rendu le 25 janvier 2002 par le Conseil supérieur des Professions économiques en matière d'indépendance du commissaire. Ceci a conduit le Conseil supérieur à procéder à une nouvelle analyse du projet d'arrêté royal portant exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés. Dans cette perspective, il convient de souligner qu'il est toujours envisageable, dans le cadre défini par le législateur belge, d'orienter le projet d'arrêté royal tant dans le sens de la recommandation européenne en la matière que dans celui des derniers développements américains repris dans le *Sarbanes-Oxley Act*. Les membres du Conseil supérieur ont choisi, dans le présent avis, de prendre le cadre européen comme fil conducteur, ce qui correspond à l'orientation des débats qui ont prévalu au niveau international lors de l'adoption des nouvelles dispositions législatives.

Le Conseil supérieur soutient l'initiative consistant à adopter rapidement un arrêté royal afin d'éviter toute confusion à propos de l'admissibilité, pour le commissaire, de prêter des services complémentaires. A cet effet, le Conseil supérieur estime nécessaire de réduire au minimum le délai de finalisation de cet arrêté royal et d'insister sur le caractère hautement urgent. L'entrée en

vigueur, d'une part, de cet arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés et, d'autre part, des dispositions même de l'article 133 du Code des sociétés, ne peut, en effet, subir aucun retard qui découlerait de l'obligation de prendre d'autres arrêtés royaux relatifs à l'indépendance du commissaire, tels que la ventilation des honoraires complémentaires à reprendre dans le rapport de gestion.

Cet arrêté royal est en effet à même d'apporter une réponse appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière, pour autant que la procédure d'entrée en vigueur de cet arrêté royal n'accuse aucun retard. Il convient de souligner que des mesures ont, en effet, été prises entre temps, que ce soit aux Etats-Unis ou au niveau européen. Le Conseil supérieur estime que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient que cet arrêté entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au Comité d'avis et de contrôle, tel que prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur prend par ailleurs acte du fait que le législateur n'a pas adapté l'alinéa 7, de l'article 133 du Code des sociétés, au vu des considérations émises par le Conseil supérieur à propos de l'existence du lien étroit entre l'alinéa 7 et l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés. En effet, une interprétation littérale de l'alinéa 7 de l'article 133 du Code des sociétés conduit à la conclusion qu'il est interdit au commissaire de fournir toute prestation, autre que celles qui lui sont confiées par la loi.

\*  
\* \*

Les membres majoritaires du Conseil supérieur, Madame Pieters et MM. Keutgen, Michel, Peeters et Servais, marquent leur soutien à la liste des incompatibilités, telles qu'elles sont énumérées dans le projet d'arrêté royal et inspirées par la recommandation européenne en la matière. Cet accord de principe n'est cependant pas synonyme de support inconditionnel. En effet, il importe que des adaptations importantes soient apportées aux différentes incompatibilités décrites dans le projet d'arrêté royal.

Dans cette perspective, il convient impérativement, de l'avis de ces membres du Conseil supérieur, de prendre en compte les observations suivantes. A défaut, l'arrêté royal ne permettrait, en effet, pas de rencontrer l'objectif poursuivi par le législateur, en matière d'indépendance des commissaires, dans le cadre de l'adoption de la loi du 2 août 2002.

- Ces membres du Conseil supérieur estiment nécessaire de donner une nouvelle définition des « liens de collaboration » afin de rencontrer la volonté du législateur, de s'inscrire dans le prolongement de la recommandation européenne et de couvrir toutes les dispositions en la matière contenues dans l'arrêté d'exécution du 10 janvier 1994 relatif à la déontologie du réviseur d'entreprises.
- Un certain nombre de dispositions figurant dans le projet d'arrêté royal sont dépourvues de toute base légale.

Ces membres du Conseil supérieur estiment dès lors que, dans la mesure où il s'avère impossible de rencontrer les recommandations européennes par la voie réglementaire, il incombe à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adopter les normes professionnelles nécessaires. Le législateur a donné à l'I.R.E. les compétences nécessaires en la matière dans la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, lui-même des initiatives afin d'inciter l'I.R.E. à adopter des normes en la matière.

- Une révision en profondeur du rapport au Roi s'impose. Le texte actuel contient, en effet, un certain nombre d'imprécisions. La sécurité juridique exige la suppression de ces imprécisions.

\*  
\* \*

Les membres minoritaires du Conseil supérieur, Mme Van Den Bossche et M. Struyf, constatent que le Parlement belge a approuvé la loi du 2 août 2002 et que cette loi prévoit une mesure d'exécution par le biais d'une liste d'incompatibilités. Dans ce cadre, ils souhaitent que la liste des incompatibilités, telles qu'énumérées dans le projet d'arrêté royal, soit élargie. Cette liste devrait, de l'avis de ces deux membres du Conseil supérieur, être complétée par les conseils en matières fiscale et sociale et les conseils en matière de restructuration d'entreprises.

# Avis

## Table des matières

1. *Introduction*
2. *Evaluation générale du cadre institutionnel*
3. *Intitulé du projet d'arrêté royal*
4. *Commentaire par article du projet d'arrêté royal*
  - 4.1. **Article 1<sup>er</sup> du projet**
    - 4.1.1. *Article 184, § 1<sup>er</sup> en tant que disposition de renvoi*
    - 4.1.2. *Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire*
      - a) Exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et transposition de la recommandation européenne
      - b) Formulation de la première phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 2 du projet d'arrêté royal
      - c) Reformulation du concept de liens de collaboration
    - 4.1.3. *Article 184, § 3 reprenant la liste des incompatibilités*
      - a) La prise de décisions dans la société contrôlée
      - b) L'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité
      - c) L'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques
      - d) La réalisation d'évaluations
      - e) L'audit interne
      - f) Le règlement de litiges fiscaux et autres
      - g) Le recrutement
    - 4.1.4. *Article 184, § 4 relatif au champ d'application*
    - 4.1.5. *Article 184, § 5 relatif à l'adoption de directives*
  - 4.2. **Article 2 du projet comportant des adaptations techniques à l'arrêté royal du 30 janvier 2001**
  - 4.3. **Article 3 du projet relatif à l'entrée en vigueur**
  - 4.4. **Article 4 du projet relatif à l'exécution**
5. *Commentaire général du rapport au Roi*
  - 5.1. **Commentaire préalable au commentaire par article**
  - 5.2. **Commentaire introductif de l'article 1<sup>er</sup>**
  - 5.3. **Commentaire du paragraphe 1<sup>er</sup> du nouvel article 184**
  - 5.4. **Commentaire du paragraphe 2 du nouvel article 184**
  - 5.5. **Commentaire du paragraphe 3 du nouvel article 184**
  - 5.6. **Commentaire du paragraphe 4 du nouvel article 184**
  - 5.7. **Commentaire du paragraphe 5 du nouvel article 184**
  - 5.8. **Commentaire de l'article 2 de l'arrêté royal**
  - 5.9. **Commentaire de l'article 3 de l'arrêté royal**
  - 5.10. **Commentaire de l'article 4 de l'arrêté royal**

## 1. Introduction

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>1</sup> et a succédé au Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>2</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Ministre de l'Economie a demandé, le 13 septembre 2002, un (deuxième) avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et du rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes, à titre préliminaire.

Le Conseil supérieur a rendu, le 19 février 2001, un avis relatif aux dispositions en

matière d'indépendance du commissaire dans le cadre de l'avant-projet de loi, dont le présent projet d'arrêté royal doit être pris en exécution. En résumé, les membres du Conseil supérieur ont exprimé, dans cet avis, leur accord unanime quant à l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans.

Les membres ont soutenu à l'unanimité la nécessité de renforcer la législation en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre, l'unanimité n'a pu être obtenue sur les mesures à prendre.

Ces différentes tendances se retrouvent dans le (premier) avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 (en projet) du Code des sociétés. Comme l'intitulé de l'avis l'indique, il ne s'agissait, à ce moment, que d'un projet de loi. Entre temps, la loi a été votée. La loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition a été publiée au Moniteur belge du 22 août 2002.

## 2. Evaluation générale du cadre institutionnel

Un certain nombre de développements nouveaux se sont produits, tant en Belgique, qu'en Europe ou aux Etats-Unis, depuis l'avis rendu le 25 janvier 2002 par le Conseil supérieur des Professions économiques en matière d'indépendance du commissaire. Ceci a conduit le Conseil supérieur à procéder à une nouvelle analyse du projet d'arrêté

royal portant exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et ce en tenant compte des éléments suivants:

- Le 16 mai 2002, la Commission européenne a approuvé la recommandation «Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux». Cette recommanda-

1. M.B., 11 mai 1999.

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

tion a, entre temps, été publiée au Journal officiel des CE du 19 juillet 2002.

- Le 15 juillet 2002, le Parlement belge a approuvé définitivement la loi modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition. Cette loi modifie notamment les articles 133 et 134 du Code des sociétés. Cette loi a été publiée au Moniteur belge du 22 août 2002.
- Le 25 juillet 2002, faisant suite à l'approbation par le Sénat américain, la «*House of Representatives*» des Etats-Unis a également approuvé le «*Sarbanes-Oxley Act*» comportant un chapitre instaurant de nouvelles règles en matière d'indépendance du commissaire. Cette loi peut également avoir un impact<sup>1</sup> sur le cadre institutionnel belge dans la mesure où tant les commissaires que les sociétés de droit belge évoluent au niveau international.

Le présent avis ci-après a pour objectif de tenir compte, d'une part, de la loi du 2 août 2002 (modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition) et, d'autre part, d'un certain nombre de développements internationaux récents.

Le Conseil supérieur soutient l'initiative consistant à adopter rapidement un arrêté royal, afin d'éviter toute confusion à propos de l'admissibilité pour le commissaire de prester des services complémentaires. A cet effet, le Conseil supérieur estime nécessaire de réduire au minimum le délai de finalisation de cet arrêté royal et d'insister sur la caractère hautement urgent. L'entrée en

vigueur de cet arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés et des dispositions mêmes de l'article 133 du Code des sociétés ne peut, en effet, subir aucun retard qui découlerait de l'obligation de prendre d'autres arrêtés royaux relatifs à l'indépendance du commissaire, tels que la ventilation des honoraires complémentaires à reprendre dans le rapport de gestion.

Cet arrêté royal peut apporter une réponse appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière, dans la mesure où la procédure d'entrée en vigueur de cet arrêté royal n'accuse aucun retard. Il convient de souligner que des mesures ont, en effet, été prises entre temps que ce soit aux Etats-Unis ou au niveau européen. Le Conseil supérieur estime que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient que cet arrêté entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au comité d'avis et de contrôle, tel que prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur regrette que le législateur n'ait pas adapté l'alinéa 7, de l'article 133 du Code des sociétés, au vu des considérations qu'il a émises à propos de l'existence de liens étroits entre l'alinéa 7 et l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés. En effet, une interprétation littérale de l'alinéa 7 de l'article 133 du Code des sociétés conduit à la conclusion qu'il est interdit au commissaire de fournir toute prestation, autre que celle qui lui sont confiées par la loi.

Nonobstant cette constatation, il semble justifié de donner une deuxième interprétation aux prestations portant atteinte à l'indépendance du commissaire en limitant celles-ci à la fourniture des prestations reprises dans la liste établie par le Roi. L'analyse faite ci-après se fonde sur cette deuxième interprétation.

1. G. LANFERMANN et S. MAUL donnent une première analyse de l'impact de cette loi sur le cadre institutionnel allemand, qui peut servir d'exemple («*Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland*», *Der Betrieb* 2002, 1725-1732).

### 3. L'intitulé du projet d'arrêté royal

Le projet d'arrêté royal mentionne dans son titre qu'il exécute l'article 133 du Code des sociétés. Il convient d'ajouter que ce projet d'arrêté royal exécute exclusivement l'alinéa 9 de l'article 133 auquel il est fait référence. En effet, le législateur

a également autorisé le Roi à prendre les mesures nécessaires à l'exécution à l'alinéa 10. Le présent projet d'arrêté royal se limite à l'établissement d'une liste évoquée dans l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés.

### 4. Commentaire par article du projet d'arrêté royal

#### 4.1. Article 1<sup>er</sup> du projet

##### 4.1.1. Article 184, § 1<sup>er</sup> en tant que disposition de renvoi

Le Conseil supérieur propose de remplacer, dans la version néerlandaise de l'arrêté, «de beperkende lijst van de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen» par le texte «limitatief de prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen», et dans la version française «la liste limitative des prestations qui portent atteinte à» par «de manière limitative les prestations qui sont de nature à mettre en cause». Ces modifications s'inscrivent dans le prolongement du texte légal.

De même, le Conseil supérieur estime que l'alinéa de l'article 133 du Code des sociétés doit également être mentionné.

Le Conseil supérieur n'a pas d'autres remarques particulières à propos de la rédaction de l'article 184, § 1<sup>er</sup>.

##### 4.1.2. Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire

#### a) Exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et transposition de la recommandation européenne

Le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes à propos de l'alinéa 1<sup>er</sup> *in fine*. Le texte du projet

d'arrêté royal traite de deux obligations distinctes :

- 1) prendre des mesures visant à limiter les menaces à la perte d'indépendance du commissaire ;
- 2) informer l'organe de gestion, au moins chaque année, par écrit.

#### Il y a lieu, pour ces deux éléments, de poser la question de la base légale sur laquelle ce projet d'arrêté royal s'appuie.

En effet, le nouvel alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés accorde au Roi le pouvoir pour le seul établissement d'une liste de prestations portant atteinte à l'indépendance. Selon la doctrine, il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que le pouvoir exécutif ne peut ni étendre ni limiter la portée de la loi, mais qu'il lui revient (traduction libre) «*en vertu du principe de la loi et de son économie, de tirer les conclusions qui en découlent naturellement selon l'esprit servant de base à la conception de la loi et selon les objectifs qu'elle poursuit*»<sup>1</sup>. Les membres du Conseil supérieur en déduisent que les obligations susmentionnées sont vraisemblablement des conséquences qui ne découlent pas «naturellement» de la loi. En effet, cette interprétation élargit la portée de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés.

*Le Conseil supérieur est dès lors d'avis que, dans la mesure où il s'avère impossible de rencontrer les recommandations européennes par la voie réglementaire, il incombe à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adop-*

1. Cass. 18 novembre 1924, Pas. 1925, I, 25 et le commentaire cité par J. DE MEYER R.W. 1950-1951, 609-614.

*ter les normes professionnelles nécessaires. Le législateur a donné à l'I.R.E. les compétences nécessaires en la matière dans la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, lui-même des initiatives afin d'inciter l'I.R.E. à adopter des normes en la matière.*

A. Dans la mesure toutefois où les obligations susmentionnées devraient reposer sur une disposition légale, le Conseil supérieur met l'accent sur les éléments suivants.

La première obligation transpose la recommandation 4.1.1. de la Commission européenne. La Commission européenne y recommande que le «contrôleur légal» doit examiner si la structure de gouvernement d'entreprise de l'entité contrôlée inclut les sauvegardes nécessaires pour parer aux menaces éventuelles pesant sur son indépendance.

A propos de cette obligation, le Conseil supérieur fait remarquer que la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises ont déjà mis en œuvre de nombreuses mesures en la matière. Celles-ci s'appliquent aux reviseurs et, par conséquent, également aux commissaires. L'article 18<sup>ter</sup>, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953, précise que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises exerce un contrôle sur l'exercice des missions effectuées par les reviseurs. L'Institut dispose, à cet effet, de droits d'information, conformément à l'article 18<sup>ter</sup>, § 2 de cette loi. Les alinéas 1<sup>er</sup> et 3 de l'article 133 du Code des sociétés complètent encore ces dispositions. Toutes ces dispositions réduisent par conséquent la nécessité de mentionner une nouvelle fois dans le projet d'arrêté royal que le commissaire doit prendre les mesures nécessaires en la matière.

Le Conseil supérieur en conclut que le cadre normatif belge rencontre déjà les exigences émises au niveau européen en la matière.

Pour ce qui concerne le second volet, la communication par écrit, au moins une

fois par an, à l'organe de gestion des mesures prises pour réduire les menaces à l'encontre de l'indépendance, le projet d'arrêté royal rencontre partiellement la recommandation européenne 4.1.2. (1).

Cette recommandation vise la mention écrite:

- des honoraires que la société contrôlée et les sociétés qui y sont liées paient à l'«organe de gouvernance» d'une «entité présentant un intérêt public»;
- des détails concernant toutes les relations qui peuvent être considérées comme susceptibles de nuire à l'indépendance et à l'objectivité du commissaire, et
- des mesures de sauvegarde y afférentes mises en place.

De même, la recommandation européenne [4.1.2. (1) (b) et (c)] impose au commissaire de confirmer par écrit qu'il agit effectivement en toute indépendance et d'examiner ensuite ces questions mentionnées ci-avant avec l'«organe de gouvernance» du client.

Le projet d'arrêté royal souhaite étendre l'application de cette obligation à l'ensemble des commissaires, quelle que soit l'entité contrôlée. Le Conseil supérieur fait remarquer que seuls les commissaires doivent être nommés dans des entités d'une certaine importance et il soutient cette extension à l'ensemble des commissaires. Il découle, en effet, de la recommandation que la Commission européenne plaide également pour une application à toutes les entités<sup>1</sup>.

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention sur un certain nombre de dispositions belges qui mettent déjà partiellement en œuvre la recommandation européenne.

En ce qui concerne la mention du montant total des honoraires et la ventilation du montant entre un certain nombre de catégories définies par la Commission européenne, le Conseil supérieur renvoie aux nouvelles dispositions de l'article 134, § 2 et § 4, du Code des sociétés. Ces dispositions imposent la mention, dans le rapport de gestion, de l'objet et de la

1. Voir recommandation 4.1.2. (2).

rémunération des prestations exceptionnelles ou des missions spéciales effectuées par le commissaire, ainsi que les tâches, mandats ou missions effectuées par une personne évoluant dans l'«orbite» du commissaire. Le législateur a donné au Roi le pouvoir de déterminer les catégories dans lesquelles ces données devront, à l'avenir, être ventilées. Le Conseil supérieur recommande dès lors de partir des catégories définies par la Commission européenne et de les développer plus amplement. Il s'agit des catégories «autres services de certification» (en anglais, «*further assurance services*»), «services de conseils fiscaux» et «autres services extérieurs à la mission d'audit», qui doivent à leur tour être subdivisées<sup>1</sup>.

Dans la mesure où la mention dans le rapport de gestion est obligatoire, cette disposition permet d'informer également l'«organe de gouvernance». Qui plus est, l'obligation d'établir le rapport de gestion incombe à l'«organe de gouvernance» de sorte que celui-ci doit, de toute évidence, être informé des honoraires<sup>2</sup>.

A l'aune des récentes modifications de la loi, la rémunération de la mission révisoriale ne doit toujours pas être publiée. Malgré l'option retenue par le législateur dans le cas présent, vu que la Commission européenne recommande la publication de ces honoraires<sup>3</sup>, la communication à l'«organe de gouvernance» doit faire référence aux points suivants, si l'on souhaite rencontrer en tout point les recommandations édictées au niveau européen :

- L'assemblée générale, qui nomme le commissaire, fixe également sa rémunération.
- Les administrateurs ou gérants doivent assister à l'assemblée générale afin de répondre aux questions des actionnaires. Ceci permet dès lors à l'«organe de gouvernance» d'être informé des honoraires du contrôle révisorial.
- Lorsque la société dispose d'un conseil d'entreprise, les membres de ce dernier doivent également être informés du montant de la rémunération allouée aux tâches révisoriales<sup>4</sup>.

Le Conseil supérieur constate néanmoins que la recommandation européenne n'est pas entièrement respectée, notamment en ce qui concerne la mention de la rémunération de la mission révisoriale. En effet, la réglementation belge n'impose aucune mention écrite et l'obligation explicite de communiquer chaque année le montant à l'«organe de gouvernance» fait défaut. Aux termes du droit belge, il suffit que l'explication soit donnée verbalement au moment de la nomination du commissaire. Ceci n'a lieu, en règle générale, que tous les trois ans. Les comptes annuels doivent être établis chaque année. Les frais liés à la mission révisoriale doivent également être intégrés dans ces comptes annuels. En conséquence, l'«organe de gouvernance», qui doit établir ces comptes annuels, dispose bien des informations requises.

En ce qui concerne les autres informations que le commissaire doit communiquer par écrit à l'«organe de gouvernance», conformément à la recommandation européenne, la Belgique ne dispose pas de cadre normatif. Dans la mesure où l'on estime que le Roi n'a pas le pouvoir de prendre une mesure d'exécution et de respecter ainsi la recommandation européenne en la matière, le Conseil supérieur estime qu'il y a lieu d'insister auprès de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour que les mesures nécessaires soient prises pour transposer la recommandation européenne. Le Conseil supérieur estime que la loi du 22 juillet 1953 autorise l'Institut à élaborer des normes afin de répondre aux autres obligations prescrites par les recommandations européennes. Le cas échéant, le Conseil supérieur prendra lui-même les initiatives nécessaires, dans le cadre des compétences dont il dispose.

B. Dans la mesure où l'on devait estimer que la base légale n'est pas suffisante, le Conseil supérieur propose d'abandonner le paragraphe 2. Le paragraphe 3, qui donne la définition de «liens de collaboration», deviendrait dès lors le paragraphe 2.

Dans la mesure où la réglementation belge ne répond pas à la recommanda-

1. Voir recommandation 4.1.2. (a) (i).

2. Voir article 95 du Code des sociétés. On relève que cela implique l'application des dispositions du Code des sociétés à l'entité contrôlée.

3. Voir recommandation 5.(1) et 5.(2).

4. Voir article 158 du Code des sociétés.

tion européenne, le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, les initiatives nécessaires pour inciter l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à élaborer les normes nécessaires, dans le cadre des compétences dont il dispose.

**b) Formulation de la première phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 2 du projet d'arrêté royal**

La rédaction de la première phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 2, doit être modifiée comme suit, si l'on décide de suivre l'option A sous a).

Dans le texte néerlandais, l'expression «met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat» doit être remplacée par l'expression «met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen». Dans le texte français, l'expression «ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés» doit être ajoutée après les mots «sous l'angle professionnel». Ces modifications s'inscrivent dans le prolongement du texte de loi.

Le projet d'arrêté royal mentionne «une prestation autre que la mission légale» alors que l'article 133, § 8 du Code des sociétés fait référence à «une ou plusieurs prestations autres que celles confiées au commissaire en vertu de la loi». Le Conseil supérieur estime que les textes français et néerlandais du projet d'arrêté royal doivent être mis en concordance avec la loi.

Afin d'éviter toute confusion en la matière, il semble indiqué de remplacer, dans le texte néerlandais, les mots «dient hij erop toe te zien» par les mots «dient de commissaris erop toe te zien», et dans le texte français, les mots «il doit s'assurer» par les mots «le commissaire doit s'assurer».

**c) Reformulation du concept de liens de collaboration**

Le paragraphe 2, alinéa 2 définit la notion de «lien de collaboration». Cette défini-

tion s'avère nécessaire à la lumière du paragraphe 3 qui énumère la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance. Ces prestations portent atteinte à l'indépendance non seulement si elles sont prestées par les commissaires mais également si ces prestations sont effectuées par des personnes liées au commissaire sous l'angle professionnel. L'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés va dans le même sens. On peut en déduire que le Roi a le pouvoir de préciser la notion de «lien de collaboration».

Le Conseil supérieur soutient un arrêté royal qui, sur la base de la sécurité juridique requise, préciserait cette notion.

Le Conseil supérieur constate que la définition actuelle veut s'inscrire également dans le prolongement de la définition d'un «lien de collaboration» reprise à l'arrêté royal du 10 janvier 1994 et d'un «réseau» défini dans la recommandation européenne.

L'article 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 définit une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle comme étant «*toute personne avec laquelle le reviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque*».

La recommandation européenne définit un réseau comme comprenant «*le cabinet d'audit qui réalise le contrôle légal ainsi que ses sociétés liées et toute autre entité, contrôlée par le cabinet d'audit ou qui lui est liée, [ayant] une propriété, une gestion ou un contrôle communs ou d'autres formes d'affiliation ou d'association avec celui-ci, comme l'usage d'une raison sociale commune ou la mise en commun de ressources professionnelles importantes*».

Le Conseil supérieur précise que le paragraphe 3 doit être mis en concordance avec la loi en ajoutant les mots «ou par une société ou une personne liée au

commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés». Cet article concerne les personnes ou sociétés liées, ce qui à son tour fait référence à l'existence d'une compétence de contrôle.

\*  
\* \*

Le Conseil supérieur propose de rédiger comme suit la disposition relative aux liens de collaboration.

*«Pour l'application du présent arrêté royal, est considéré comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel:*

*toute personne avec laquelle le commissaire a conclu une collaboration professionnelle organisée; répondent à cette définition*

- 1° *toute société visant à exercer la profession de reviseur d'entreprises et dans laquelle le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant;*
- 2° *toute association ou société au sens de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 formée entre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises, dont l'un au moins est commissaire, et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou une qualité reconnue équivalente;*
- 3° *toute association dont le commissaire est membre, administrateur ou gérant;*
- 4° *toute société ou personne avec laquelle la société ou l'association, au sens du 1°, 2° ou 3°, est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés;*
- 5° *tout associé, actionnaire, administrateur, gérant ou membre d'une société, d'une association ou une personne visée au 1° à 4°;*
- 6° *tout reviseur d'entreprises avec lequel le commissaire a conclu un contrat de travail;*
- 7° *tout reviseur d'entreprises avec lequel la société, l'association ou la personne, au sens du 1°, 2°, 3° ou 4°, a conclu un contrat de travail;*

8° *tout contrat contenant le droit d'utiliser une raison sociale commune ou d'y faire référence;*

9° *tout contrat comportant un engagement de recommandation réciproque;*

10° *tout contrat ou société visant la mise en commun de moyens».*

#### 4.1.3. Article 184, § 3 relatif à la liste des incompatibilités<sup>1</sup>

La première phrase renvoie à l'application de l'article 7 bis de la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur constate que les articles 3 et 8 de cette loi comportent également des dispositions importantes relatives à l'indépendance du reviseur d'entreprises. Le projet d'arrêté royal doit dès lors être adapté en ce sens.

Le Conseil supérieur propose également de mentionner de façon explicite que les autres alinéas de l'article 133 du Code des sociétés sont également d'application. Cela vaut, en particulier, pour les exceptions à la liste des prestations figurant dans ce paragraphe et pour l'application de la procédure spéciale prévue à l'alinéa 5 de l'article 133 du Code des sociétés.

Afin de garantir la concordance avec le texte de loi, la modification suivante doit être apportée au premier alinéa de cette disposition.

Dans le texte néerlandais, l'expression «met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat» doit être remplacée par l'expression «met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen». Dans le texte français, l'expression «ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés» doit être ajoutée après les mots «sous l'angle professionnel». Ces modifications s'inscrivent dans le prolongement du texte de loi.

Le Conseil supérieur propose également de remplacer, dans le texte néerlandais

1. Si l'option B est suivie au point 4.1.2. a), le paragraphe 3 devient le paragraphe 2.

du projet, les mots «zonder afbreuk te doen aan» par les mots «onverminderd».

\*  
\* \*

Mme Van Den Bossche et M. Struyf estiment que la liste des incompatibilités qui menacent l'indépendance du commissaire est incomplète et comporte un certain nombre d'exceptions qui portent atteinte à la portée de cette indépendance.

Ces membres estiment que tant le conseil en matières fiscale et sociale ou le conseil donné dans le cadre de restructurations d'entreprises doivent être repris dans la liste.

\*  
\* \*

Les membres Servais, Keutgen, Michel, Peeters et Pieters notent à ce propos que la réglementation belge dispose déjà d'un cadre adapté. Un arrêté royal devant préciser la (nouvelle) obligation légale visant à mentionner, dans le rapport de gestion, l'objet et le montant de la rémunération des prestations (autres que les missions confiées par la loi au commissaire) effectuées par le commissaire ou une personne dans son «orbite» sera précisée plus amplement dans un arrêté royal à prendre, conformément aux dispositions de l'article 5 de la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance», en exécution de l'article 134, § 2 (nouveau) du Code des sociétés. De la recommandation européenne, il ressort que le public doit pouvoir avoir accès aux informations relatives aux «autres services de certification» (en anglais, «*further assurance services*»), aux «services de conseils fiscaux» et aux «autres services extérieurs à la mission d'audit» et qui doivent encore faire l'objet de subdivisions. L'arrêté royal doit reprendre ces catégories. Ces membres estiment qu'il y a lieu de recommander que le conseil en matière sociale soit également considéré comme une catégorie distincte de prestations de services. Cela permet à chaque intéressé de se forger une opinion sur

l'intérêt de ces prestations de services fournis, respectivement, par le commissaire ou par une personne dans son «orbite».

#### a) La prise de décisions dans la société contrôlée

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que les modifications proposées dans son avis du 25 janvier 2002 ont été suivies.

Le Conseil supérieur propose de modifier la formulation de cette disposition comme suit, afin qu'elle corresponde davantage à la recommandation européenne<sup>1</sup>:

«prend une décision ou prend part aux prises de décisions dans la société contrôlée»

Le Conseil supérieur note en outre que, dans la formulation actuelle, la dernière partie de phrase «entre autres en matière de gestion» prête quelque peu à confusion car on peut se demander si cette disposition implique l'intervention au niveau du comité de direction. Cette partie de phrase doit être supprimée.

#### b) L'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité

Le Conseil supérieur constate, à nouveau, que les recommandations qu'il a formulées précédemment ont été suivies dans une large mesure. Conformément à la règle générale de la recommandation européenne<sup>2</sup>, le projet d'arrêté royal prévoit une exception pour la réalisation de tâches exclusivement techniques ou mécaniques, liées à l'établissement des états financiers de l'entité contrôlée.

Le Conseil supérieur souhaite cependant, à nouveau, attirer l'attention sur deux problèmes.

L'exception prévue dans le projet d'arrêté royal a une portée générale alors que la recommandation européenne précise qu'aucune exception ne peut être acceptée lorsqu'il s'agit d'organismes d'intérêt public. Dans ces cas-là, toute assistance

1. Voir règle 7.1.(1) de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.1.(2) de la recommandation européenne.

en la matière doit être interdite<sup>1</sup>. Le Conseil supérieur estime que les normes belges doivent être aussi strictes. Il plaide dès lors pour l'abandon de cette exception.

Il est également fait mention d'«états financiers». Le Code des sociétés et l'arrêté royal d'exécution auquel le projet d'arrêté royal veut apporter une modification mentionnent cependant le (contrôle des) comptes annuels et des comptes annuels consolidés. Le Conseil supérieur estime que ce sont ces notions qui doivent être utilisées afin d'éviter toute confusion.

#### c) L'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques

Le Conseil supérieur constate que sa recommandation à propos de cette prestation a également été suivie. Le Conseil supérieur estime par ailleurs qu'un certain nombre d'adaptations rédactionnelles peuvent être apportées afin que le texte corresponde mieux à la recommandation européenne<sup>2</sup>.

Le texte pourrait dans ce cas être rédigé comme suit<sup>3</sup>:

«3° élabore, développe ou met en œuvre des systèmes technologiques d'information financière *utilisés pour générer des informations financières*; il peut toutefois prêter ce type de service pour autant que chacune des conditions suivantes soit remplie:

- a) *l'organe compétent* de la société contrôlée confirme par écrit qu'il assume la responsabilité de l'entière du système général de contrôle interne;
- b) le commissaire a constaté que ... *l'organe compétent* de la société contrôlée *ne se fonde pas à titre principal sur son intervention ou sa participation pour évaluer la fiabilité des contrôles internes et des systèmes pour juger du «reporting» financier*;
- c) *la prestation fournie dans le cadre d'un projet pour la conception d'un système technologique d'information financière porte sur des spécifications exigées par l'organe compétent de la société contrôlée*;

d) *lorsqu'il ne s'agit pas d'un projet consistant en la conception de logiciels, la configuration d'équipements informatiques et leur mise en œuvre, sauf si l'organe compétent de la société contrôlée confirme explicitement et par écrit qu'il assume la responsabilité*:

- 1° la conception du projet, de la mise en œuvre et de l'évaluation ainsi que de toute décision en la matière, et
- 2° du fonctionnement du système, en ce compris les données permettant au système de fonctionner ou qui sont produites par lui».

Le Conseil supérieur remarque que cette disposition pourrait être considérée comme ne présentant pas une clarté suffisante, ceci ne tenant pas uniquement à sa longueur.

Le Conseil supérieur constate, par ailleurs, dans son avis rendu en septembre 2002, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose d'aller plus loin que la recommandation européenne en interdisant purement et simplement cette prestation.

Les membres minoritaires, Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf, sont, d'avis que les exceptions reprises au point 3° nuisent à la portée de l'arrêté royal et doivent dès lors être supprimées.

A l'aune de l'examen de l'approche retenue au niveau américain, les membres majoritaires, Madame Pieters et MM. Keutgen, Michel, Peeters et Servais, ont envisagé l'opportunité de suivre l'approche retenue dans le «*Sarbanes-Oxley Act*» afin d'éviter toute insécurité juridique à propos de la règle concernant cette prestation de services. La section 201 du *Sarbanes-Oxley Act* mentionne, en effet, que la prestation de services ayant un lien avec des «*financial information systems design and implementation*» fournie par l'auditeur des comptes ou une personne dans son «orbite» est interdite, à moins que le nouvel organe de surveillance – *The Public Company Accounting Oversight Board* – n'ait accordé une exception dans une situation particulière.

1. Voir règle 7.2.1.(3) de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.2. de la recommandation européenne.

3. Les modifications apportées sont reproduites en italiques. L'indication «.....» figure à l'endroit où des termes du projet d'arrêté royal ont été supprimés.

Eu égard aux développements récents repris ci-avant, la question se pose dès lors de savoir si l'approche développée au 3° doit uniquement tenir compte du texte de la recommandation européenne. Si tel n'est pas le cas, les membres majoritaires du Conseil supérieur considèrent que le droit belge pourrait prévoir une interdiction dans l'arrêté royal, à moins que le comité d'avis et de contrôle, institué conformément aux dispositions de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, n'ait, au préalable, rendu un avis positif sur cette prestation de services.

Dans ce cas, ce comité d'avis et de contrôle devrait fonder son avis, notamment, sur les interdictions définies dans la recommandation européenne. Il s'agit toutefois d'une observation qui devrait être envisagée de manière générale.

#### d) La réalisation d'évaluations

Le Conseil supérieur constate que la nouvelle rédaction du projet d'arrêté royal a donné suite à la demande de supprimer la partie de phrase contenue dans l'avant-projet d'arrêté royal relative au degré important de subjectivité.

Il est par ailleurs fait mention de la notion d'«élément important des comptes annuels». La définition de cette notion mérite d'être éclaircie dans le rapport au Roi. En effet, la confusion peut naître à propos de ce critère d'importance relative exigé. Le rapport au Roi actuel ne contient toutefois aucune explication à ce propos.

#### e) L'audit interne

Le Conseil supérieur constate que sa recommandation a également été suivie en grande partie à propos du texte relatif à la fourniture de cette prestation.

Le Conseil supérieur note cependant que la recommandation<sup>1</sup> formulée par la Commission européenne prévoit une condition supplémentaire, qui doit être respectée dans le cas où le commissaire devait encore participer à l'audit interne. Cette condition est rédigée comme suit:

*«Refuser d'accepter les résultats des procédures d'audit interne à des fins de contrôle*

*légal sans une révision adéquate, y compris sous forme d'un réexamen postérieur des travaux de contrôle légal concernés par un associé d'audit n'ayant participé ni au contrôle légal, ni à la mission d'audit interne.»*

Il conviendrait que la réglementation belge soit, à ce niveau également, mise en concordance avec la recommandation européenne.

#### f) Le règlement de litiges fiscaux et autres

Ses observations en la matière ayant été suivies, le Conseil supérieur n'a aucune remarque à formuler concernant le texte de cette prestation.

#### g) Le recrutement

Le Conseil supérieur constate que la nouvelle rédaction du projet d'arrêté royal veut s'inscrire davantage dans le prolongement de la recommandation européenne<sup>2</sup>. En outre, sur les indications du Conseil supérieur, la modification a également été apportée en vue d'interdire toute intervention, modification qui reçoit le soutien complet du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur note cependant que l'insertion de «fonction de direction» est susceptible de créer la confusion, essentiellement par la récente modification légale instituant un comité de direction en tant qu'organe de la société. La question se pose, en effet, de savoir si un membre du comité de direction est visé au même titre qu'un administrateur ou un gérant. Bien que la rédaction du rapport au Roi commenté ci-après précise expressément que les associés, administrateurs et certaines catégories de travailleurs sont visés, les membres du Conseil supérieur estiment que la rédaction actuelle fait planer une incertitude sur la portée de la disposition. Le Conseil supérieur propose de remplacer «fonction de direction» par «personnel dirigeant» qui est défini en droit social. Cette définition est reprise dans le rapport au Roi.

Le Conseil supérieur propose dès lors de libeller cette disposition comme suit:

1. Voir règle 7.2.4. de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.6. de la recommandation européenne.

«7° intervient, d'une manière ou d'une autre, dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée».

La notion de personnel dirigeant est définie en droit social et la définition se retrouve dans la proposition d'adaptation du rapport au Roi.

*4.1.4. Article 184, § 4 relatif au champ d'application*

Cette disposition précise que le champ d'application des dispositions reprises aux paragraphes 1 à 3 couvre également les sociétés visées à l'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés. Le Conseil supérieur fait observer que cet alinéa de la loi ne vise pas exclusivement les sociétés mais également d'autres entités. Le Conseil supérieur estime dès lors que les «sociétés» doivent être remplacées par les «sociétés et personnes». En outre, la portée de ce paragraphe se limite à la confirmation du texte de la loi.

Etant donné que le paragraphe 1<sup>er</sup> ne comporte qu'une disposition de renvoi, il ne semble pas nécessaire d'étendre le champ d'application à ce paragraphe.

Le Conseil supérieur note que si aucune suite n'est donnée à l'option B au point 4.1.2. a), le champ d'application peut rester limité au paragraphe 2.

*4.1.5. Article 184, § 5 relatif à l'adoption de directives*

Le Conseil supérieur n'a aucune observation à formuler à propos de ce paragraphe.

**4.2. Article 2 du projet relatif aux adaptations techniques apportées à l'arrêté royal du 30 janvier 2001**

Le Conseil supérieur n'a aucune observation à formuler à propos de cet article.

**4.3. Article 3 du projet concernant l'entrée en vigueur**

Le Conseil supérieur n'a qu'une seule observation à formuler à propos de cet article. Il souhaite attirer l'attention sur le fait que, dans la mesure où le Roi n'indique pas la date d'entrée en vigueur dans cet arrêté royal, un nouvel arrêté royal doit être pris afin de fixer cette date. Le Conseil supérieur estime toutefois que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur est cependant d'avis qu'il conviendrait que cet arrêté royal entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au comité d'avis et de contrôle, comme prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur propose d'adapter la formulation de l'article 3 comme suit :

«Les alinéas huit et neuf de l'article 133 du Code des sociétés et le présent arrêté royal entrent en vigueur le jour de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal portant exécution de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés».

**4.4. Article 4 du projet relatif à l'exécution**

Le Conseil supérieur n'a aucune observation à formuler à propos de cet article.

## 5. Observations particulières relatives au rapport au Roi

### 5.1. Commentaire préalable au commentaire par article

Le Conseil supérieur se réjouit du fait que le rapport au Roi fasse référence aux divers développements qui se sont produits au niveau international. Les événements les plus récents sont également abordés. Le Conseil supérieur attache beaucoup d'importance au maintien de ces références, essentiellement parce qu'elles permettent de mettre l'accent sur le caractère très strict de la nouvelle réglementation belge.

Le Conseil supérieur souhaite néanmoins proposer un certain nombre de modifications à ce propos et formuler certaines observations. Certaines de ces observations et remarques ont déjà été formulées dans l'avis du 25 janvier 2002. Elles sont reprises lorsque le rapport au Roi n'a pas été adapté en fonction des observations formulées à l'époque par le Conseil supérieur.

- L'arrêté royal en projet met en oeuvre l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et non les alinéas 5 et 6 comme le mentionne le premier alinéa. La loi à laquelle il est fait référence date du 2 août 2002 et a été publiée au Moniteur belge du 22 août 2002.
- Tout au long de l'ensemble du rapport au Roi, il est fait référence, à partir du deuxième alinéa, à l'«auditeur» et au «contrôleur légal (des comptes)». Le droit belge n'utilise cependant que les termes «commissaire» et «réviseur (d'entreprises)». Le Conseil supérieur propose d'adapter le rapport au Roi en la matière. L'adaptation diminue la confusion que l'emploi de ces différentes expressions est susceptible de provoquer.
- Le Conseil supérieur constate que le débat sur l'indépendance du commissaire est mené depuis de nombreuses années déjà. Il ne se limite pas à ces derniers mois au cours desquels un certain nombre de développements ont fait accélérer le processus. Le rap-

port au Roi doit être adapté au deuxième alinéa sur la base de ces constatations. De même, dans le texte néerlandais du rapport, les mots «ligt in de lijn» doivent être remplacés par «dient te worden gesitueerd».

- Le rapport au Roi mentionne la «*Securities and Exchange Commission*» (SEC) comme autorité de contrôle. L'objectif principal de la SEC est d'assurer la protection des investisseurs et l'intégrité des marchés des valeurs. La SEC précise, à cet effet, que «the SEC requires public companies to disclose meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the securities world, including stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds and public utility holding companies.»<sup>1</sup> Il en découle également un certain nombre de restrictions *ratione personae* pour les personnes soumises au contrôle de la SEC. Il semble indiqué, afin d'être plus précis encore, que le rapport au Roi mentionne également, et ce de manière expresse, que le champ d'application de l'arrêté royal n'est pas nécessairement le même *ratione personae* que celui des règles édictées par la SEC.
- Le troisième alinéa du rapport au Roi laisse supposer que la SEC n'a pris aucune mesure nouvelle, depuis novembre 2000, afin de garantir l'indépendance du commissaire. On relèvera cependant que, depuis cette date, la SEC a adopté, entre autres, la proposition de règle 33-8109 «framework for enhancing the quality of financial information through improvement of oversight of the auditing process». En outre, la SEC a l'obligation d'exécuter certaines mesures, reprises dans le *Sarbanes-Oxley Act*<sup>2</sup>. Il convient de noter que le processus de régulation est également en pleine évolution aux Etats-Unis.
- Le Conseil supérieur reconnaît que les règles de la SEC en matière d'indépendance ont eu un impact considérable sur la révision du Code éthique de

1. Voir à ce sujet [www.sec.gov/about/whatwedo](http://www.sec.gov/about/whatwedo)

2. Voir notamment article 101, (d), du *Sarbanes-Oxley Act*.

*l'International Federation of Accountants* (IFAC). Les membres du Conseil supérieur soutiennent notamment ces initiatives d'autorégulation prises par cette institution. Il importe cependant que le rapport au Roi indique, à tout le moins de façon suffisante, que ce Code éthique revêt un caractère exclusivement autorégulatoire. A défaut, le public pourrait avoir l'impression que les normes de l'IFAC ont la même importance que celles de la SEC ou de la Commission européenne. La crédibilité du projet d'arrêté royal pourrait s'en trouver affectée étant donné que cette fédération n'édicte pas de normes contraignantes. En outre, dans la mesure où l'IFAC regroupe des professionnels du secteur, les investisseurs pourraient avoir le sentiment que les intérêts de ces professionnels sont susceptibles d'influencer les normes de l'IFAC. Le Conseil supérieur estime par conséquent qu'il vaut mieux supprimer cet alinéa.

Enfin, on notera que la réglementation belge, qui doit être rédigée avec précision et soignée afin d'éviter tout problème d'interprétation, est susceptible de créer la confusion en faisant référence au fait que l'IFAC reprend «dans les grandes lignes» la réglementation de la SEC.

- Le Conseil supérieur propose de procéder à une nouvelle rédaction du cinquième alinéa du rapport au Roi. Cet alinéa peut être rédigé comme suit: «La «*House of Representatives*» américaine a adopté, le 25 juillet 2002, le *Sarbanes-Oxley Act*. Ce texte légal permet de poursuivre pénalement le «principal executive officer» et le «principal financial officer» d'une société lorsqu'ils approuvent la publication d'informations financières relatives à la société dont ils savent que celles-ci ne correspondent pas à la réalité. La destruction de documents et la fraude sont également sévèrement punies. Cette législation comporte aussi des dispositions relatives à l'instauration d'une commission indépendante, chargée d'exercer le contrôle des sociétés cotées en bourse par l'intermédiaire de «public accounting firms». Cette commission a notam-

ment le pouvoir d'établir une liste des «public accounting firms», des normes relatives à l'indépendance, au contrôle de qualité, au contrôle des comptes, aux principes éthiques, d'effectuer des enquêtes sur les «public accounting firms» et, le cas échéant, d'infliger des sanctions disciplinaires, .... Le texte légal américain comprend également un certain nombre de services que les «public accounting firms» ou une personne ayant des liens avec celles-ci ne peuvent pas fournir à la société contrôlée».

- Le Conseil supérieur constate qu'il est fait référence à la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 – Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux<sup>1</sup>. Du rapport au Roi, il ressort que la Commission européenne, en créant le «*Committee on Auditing*», a été très active. Il convient d'expliquer brièvement le statut du «*Committee on Auditing*». Le rapport au Roi mentionne, à juste titre, que la Belgique est représentée au sein de ce Comité par un représentant du Ministre de l'Economie. Le représentant n'est cependant pas assisté par l'ensemble du Conseil supérieur des professions économiques et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans la mesure où seul un (ou plusieurs) représentant(s) de chacune de ces deux institutions participe(nt) aux réunions.

Le Conseil supérieur propose de formuler cet alinéa comme suit:

«La Commission européenne a également été très active en la matière en créant le *Committee on Auditing*. Les activités de ce Comité ont constitué la base d'une recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002, publiée au Journal officiel de l'UE le 19 juillet 2002. La Belgique est représentée au sein de ce Comité par un représentant du Ministre de l'Economie. Une délégation du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises participe également aux réunions du comité. Tous les Etats membres envoient une délégation

1. JOCE L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22 - 57.

dont la composition est hétérogène. Certains pays envoient des représentants de la profession, d'autres des représentants des services publics, tandis que d'autres encore, dont la Belgique, envoient à la fois des représentants de la profession et des représentants des autorités de tutelle.»

- L'on ne peut perdre de vue que la recommandation européenne n'a pas été reprise intégralement dans le projet d'arrêté royal. Le rapport au Roi, tel qu'il est rédigé actuellement, pourrait néanmoins amener à croire que la recommandation européenne a été reprise intégralement dans le projet d'arrêté royal. Cela découle de la phrase «pour ces diverses raisons, les dispositions du présent arrêté royal s'appuient sur la recommandation européenne relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes annuels». Le projet d'arrêté royal ne comporte cependant, entre autres, aucun renvoi au régime relatif à la publicité de la rémunération du commissaire (pour ses prestations de services dans le cadre d'une mission légale ou pour ses autres prestations). Le fait que cette matière ne soit pas traitée dans le projet d'arrêté royal provient de ce que la nouvelle loi n'instaure qu'un régime fragmentaire en la matière. Le projet d'arrêté royal ne se fonde dès lors que sur une partie de la recommandation européenne. A cet effet, le dernier alinéa précédant le commentaire article par article peut être reformulé comme suit :  
«La recommandation européenne contient, en préambule (15), la disposition selon laquelle la Commission européenne évaluera le respect de cette recommandation par les Etats membres dans les trois ans à dater de l'adoption de celle-ci, si la recommandation n'entraîne pas l'harmonisation souhaitée. Le présent arrêté royal transpose en droit belge, et dans les limites des compétences accordées par le législateur, une partie de la recommandation de la Commission européenne».
- D'une manière générale, la question se pose de savoir pour quelle raison le

rapport au Roi fait référence à l'«application des référentiels comptables». Cette matière ne concerne l'indépendance du commissaire que dans la mesure où un aspect international y est lié. La profusion de références à des normes (internationales), qui ne peuvent avoir qu'un lien indirect avec le présent arrêté royal, peut entraîner une confusion. Le Conseil supérieur propose de supprimer cet alinéa. La même observation doit être faite pour l'alinéa suivant relatif à l'application de normes d'audit internationales. Le Conseil supérieur estime que cet alinéa doit également être supprimé.

- Le rapport au Roi fait également référence à une réponse du Ministre des Finances à une question parlementaire de M. Georges LENSSEN. Il convient en l'occurrence de citer la réponse du Ministre : «l'avant-projet de loi sur le «*corporate governance*» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil supérieur des professions économiques qui devront bien évidemment tenir compte des évolutions actuelles aux niveaux européen et américain». Il convient dès lors d'adapter cet alinéa comme suit :  
«il convient de tenir compte en l'occurrence des développements au niveau international. Le Ministre des Finances l'a par ailleurs confirmé dans une réponse à une question parlementaire posée par M. Georges LENSSEN sur «le point de vue de la Commission bancaire et financière concernant les réviseurs d'entreprises» (n° 2837), où l'on pouvait lire ce qui suit :  
«l'avant-projet de loi sur le «*corporate governance*» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil supérieur des professions économiques qui devront bien évidemment tenir compte des développements actuels aux niveaux européen et américain».
- L'antépénultième alinéa précédant le commentaire par article fait référence à l'avis rendu par le Conseil supérieur en février 2001 relatif à l'indépendance du commissaire. Il convient d'ajouter, dans le texte néerlandais du rapport au Roi, les mots «volgens de meerderheid van de leden van» entre

«legt» et «de Hoge raad voor de Economische Beroepen».

- Le pénultième alinéa précédant le commentaire par article renvoie à nouveau à la recommandation européenne. Le rapport au Roi précise également que le texte de la recommandation européenne s'inspire largement des règles du «régulateur public» aux Etats-Unis. Le Conseil supérieur souhaite observer en la matière que, contrairement à la SEC qui applique une approche «rules-based», le *Committee on Auditing* marque sa préférence pour une approche «principles-based». Le texte actuel du rapport au Roi pourrait créer la confusion entre les deux approches, pour l'essentiel parce que le *Committee on Auditing* a établi des règles minimales en la matière, alors que la SEC a adopté un cadre de dispositions bien définies et détaillées. Le Conseil supérieur estime que cette dernière phrase doit être supprimée.

#### 5.2. Le commentaire introductif de l'article 1<sup>er</sup>

Le Conseil supérieur propose de mentionner clairement que tous les commissaires sont également des réviseurs, mais que l'inverse n'est pas vrai. Il faut, à cet effet, remplacer, en fin de première phrase, les mots « qui doivent être respectées par le commissaire lors de l'exercice de son mandat» par les termes «que le réviseur, et partant le commissaire, doit respecter dans l'exercice de son mandat».

Le Conseil supérieur propose également de remplacer, dans la deuxième phrase du texte néerlandais, le mot «vooraanstaande» par le mot «de voornaamste».

#### 5.3. Commentaire du paragraphe 1<sup>er</sup> du nouvel article 184

Le Conseil supérieur propose également de remplacer, dans le texte néerlandais, au deuxième alinéa, le terme «schaden» par «aantasten».

#### 5.4. Commentaire du paragraphe 2 du nouvel article 184

Comme mentionné ci-dessus, le Conseil supérieur estime que le premier alinéa de cette disposition est dépourvu de toute base légale. La suppression de cet alinéa de ce paragraphe devrait dès lors entraîner une renumérotation du paragraphe 3 en paragraphe 2. Le paragraphe 3 donne ensuite une définition d'un lien de collaboration.

Dans la mesure toutefois où la structure actuelle devait être maintenue, le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes.

Au premier alinéa, la mention «par la loi» doit être remplacée par «en vertu de la loi». Ce remplacement s'avère nécessaire pour maintenir la concordance avec le texte légal. En outre, dans le texte néerlandais du commentaire, les mots «aanlagen op» doivent être remplacés par «aantasting van» et les mots «aanvaardbaar niveau» par «een minimum», pour la concordance avec le texte de l'arrêté.

\*  
\* \* \*

**La problématique de la définition du lien de collaboration est envisagée au deuxième alinéa de ce paragraphe 2. Celle-ci est primordiale pour la mise en œuvre adéquate de la nouvelle réglementation en matière d'indépendance des commissaires.**

Dans cette perspective, il convient, à la première phrase du deuxième alinéa, de remplacer l'expression «les personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration» par «une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés, dans des liens de collaboration». Cette modification assure la concordance entre le commentaire et le texte de loi.

A la deuxième phrase de ce même alinéa, les mots «dans le § 2 de l'article 1<sup>er</sup> de cet arrêté» doivent être remplacés, sous réserve que le projet d'arrêté royal est conservé dans sa forme actuelle, par «dans l'alinéa 2 du paragraphe 2».

Le commentaire doit dès lors être adapté s'il est décidé de reprendre au paragraphe 2 la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance et de donner au paragraphe 3 une définition des liens de collaboration.

*Le commentaire relatif aux liens de collaboration peut être rédigé comme suit :*

«Le paragraphe 3 décrit le concept de «liens de collaboration». Cette description s'avère nécessaire au vu du paragraphe 2 qui comporte la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance. Ces prestations portent atteinte à l'indépendance non seulement lorsqu'elles sont fournies par les commissaires mais également lorsqu'elles sont fournies par des personnes avec lesquelles le commissaire se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. L'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés va dans le même sens.

Toutefois, il importe, pour les professionnels, que la sécurité juridique soit garantie. L'arrêté royal du 10 janvier 1994 donne une définition de la notion de liens de collaboration. Il convient que le présent arrêté royal s'inscrive dans le prolongement de la définition donnée par l'arrêté du 10 janvier 1994. La définition utilisée dans l'arrêté royal de 1994 est reprise dans cet arrêté royal, mais complétée et précisée.

On relèvera par ailleurs que la Commission européenne examinera, en 2005, dans quelle mesure la recommandation sur l'indépendance du commissaire aura (ou non) été transposée par les Etats-membres dans leur ordre juridique. Par conséquent, il importe que le champ d'application de la notion de liens de collaboration reprise dans le présent arrêté royal soit également compatible avec le champ d'application de la notion de «réseau» qui figure dans la recommandation européenne.

L'article 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 définit une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle comme étant «*toute personne avec laquelle le reviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque*».

La recommandation européenne définit un réseau comme comprenant «*le cabinet d'audit qui réalise le contrôle légal ainsi que ses sociétés liées et toute autre entité, contrôlée par le cabinet d'audit ou qui lui est liée, [ayant] une propriété, une gestion ou un contrôle communs ou d'autres formes d'affiliation ou d'association avec celui-ci, comme l'usage d'une raison sociale commune ou la mise en commun de ressources professionnelles importantes*».

*Etant donné que la définition d'un réseau donnée par la recommandation européenne, contrairement à l'arrêté royal du 10 janvier 1994, ne s'appuie pas sur des présomptions, la première phrase, qui est reprise de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, ne fait référence à aucune présomption*».

*Dans cette perspective, le Conseil supérieur propose de traduire la recommandation européenne sous forme de différentes catégories de liens de collaboration qui peuvent être présentées de la manière suivante.*

Le texte du rapport au Roi peut être formulé comme suit :

- «La première catégorie de «liens de collaboration» se rapporte aux sociétés de reviseurs. Les reviseurs sont autorisés à créer une société pour exercer leur profession. Lorsqu'au moins un de ces reviseurs est commissaire, la société a des liens de collaboration avec le commissaire. C'est le cas lorsque le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant de cette société. Etant donné qu'une société de reviseurs ne peut adopter la forme d'une société anonyme, un commissaire ne peut

être membre d'un comité de direction et cette disposition ne comporte dès lors aucune référence au comité de direction. Cette catégorie s'avère nécessaire pour intégrer, en droit belge, des notions d'«équipe d'audit» et de «chaîne des responsabilités» reprises dans la recommandation européenne.<sup>1</sup>

- La *deuxième catégorie* de «liens de collaboration» vise les associations et sociétés, autorisées par le Conseil, dans le cas particulier de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953. Les commissaires peuvent également en faire partie. On pensera notamment aux sociétés d'expertise comptable. Cette référence s'avère également nécessaire, à l'instar de la première catégorie, pour se conformer à la recommandation européenne.
- La *troisième catégorie* de «liens de collaboration» a pour objectif d'englober les réviseurs, et partant tous les commissaires, qui se sont associés. Il suffit, à cet égard, que le commissaire soit membre d'une association, qu'il en soit administrateur ou gérant. On n'opère dans ce cas aucune distinction selon que l'association possède ou non la personnalité juridique. Cette catégorie garantit que tous les «associés», au sens de la recommandation européenne, sont visés. Etant donné que cette définition de l'«associé» fait référence à un «cabinet d'audit» qui, aux termes de la recommandation européenne, ne doit pas nécessairement être une personne morale, la définition belge des «liens de collaboration» opte pour un large champ d'application.
- La *quatrième catégorie* de «liens de collaboration» fait en quelque sorte double emploi avec la disposition du texte de loi, qui fait également référence à une société ou une personne liée au commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés. Cette présomption est toutefois conçue de manière à énoncer clairement le fait qu'une société de réviseurs qui «participe» à une autre société de réviseurs (voir en la matière, I.R.E., *Vademecum*

*Déontologie et normes de contrôle*, 2001, Ced. Samson, Diegem, p. 261, sous le titre de société d'une seule personne) est également frappée d'une présomption de collaboration. L'article 11 du Code des sociétés vise également les consortiums. Ceci concerne également les liens de gestion commune repris dans la définition d'un réseau donnée par la recommandation européenne.

- La *cinquième catégorie* de «liens de collaboration» clôture une première série de présomptions en visant non seulement la société concernée, l'association ou la personne à laquelle le commissaire «participe», mais également les autres personnes qui sont liées, en la qualité susmentionnée, à la société concernée, à l'association ou à l'entité. Cette disposition donne l'assurance que «l'équipe chargée de la mission» tombe dans le champ d'application, comme le requiert la recommandation européenne.<sup>2</sup>
- Les réviseurs peuvent également conclure un contrat de travail avec un autre réviseur, le cas échéant commissaire, qui à son tour peut être une société. Mais ces réviseurs ne peuvent signer une attestation ou une certification (article 21 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). Les *sixième et septième catégories* de «liens de collaboration» concernent ces réviseurs-là. Cette catégorie donne l'assurance que les personnes physiques, visées à l'article 11, 2° du Code des sociétés, sont visées en droit belge.
- Les *huitième et neuvième catégories* de «liens de collaboration» sont des catégories qui se retrouvent également dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994, dans le prolongement duquel le présent arrêté souhaite s'inscrire.
- La *dixième catégorie* de «liens de collaboration» comprend, entre autres, les associations et sociétés de réviseurs d'entreprises sans personnalité juridique et dont l'objet social ne peut consister dans l'exercice de la profession sous une raison sociale. Dans ce cas, les moyens sont mis en commun. Cette catégorie comprend dès lors

1. Voir règle 2.(3) (a) et (b) qui précise qu'il doit être satisfait à l'exigence d'indépendance pour toutes ces personnes.

2. Voir règle 2. (3) (a).

également les liens de collaboration économique et les sociétés et associations mentionnées à l'article 30 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, dans la mesure où elles ne sont pas déjà visées par d'autres présomptions». Cette dernière catégorie donne l'assurance que la définition européenne d'un «réseau» est transposée en droit belge».

Cette définition est large. Le Conseil supérieur souligne cependant que rien n'empêche le commissaire de constituer des liens de collaboration. La conséquence de ces liens est que certaines prestations de services fournies à la société contrôlée ou à une entité dans son «orbite», par des personnes avec lesquelles il existe des liens de collaboration, portent atteinte à l'indépendance du commissaire.

Il existe encore d'autres liens qui ne sont pas nécessairement compris dans la définition. Tel est le cas d'une fondation qui n'a aucun membre ni associé, mais bien une direction. Le Conseil supérieur laisse ouverte la question de savoir s'il est vraiment possible d'avoir un «lien de collaboration» avec une fondation.

#### 5.5. Commentaire du paragraphe 3 du nouvel article 184

Si l'on décide de reprendre, au paragraphe 2, la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance et de donner au paragraphe 3 une définition des liens de collaboration, le commentaire doit être adapté en conséquence.

Le deuxième alinéa du paragraphe 3 doit également être complété comme suit:

- dans la première phrase, les mots «dispositions de l'article 7bis» doivent être remplacés par les mots «dispositions des articles 3, 7bis et 8»;
- la partie de phrase «1° les réviseurs d'entreprises ne peuvent» doit être adaptée comme suit «1° les réviseurs d'entreprises, entre autres, ne peuvent».

En ce qui concerne le 2° du même alinéa du paragraphe 3, le Conseil supérieur

propose de remplacer, dans le texte néerlandais, le mot «actuele» par le mot «andere» et dans le texte français, les «dispositions actuelles» par les «autres dispositions».

Le Conseil supérieur propose de modifier, comme suit, le texte à partir de «Le paragraphe 3 contient une série de prestations ...» jusqu'à «du Conseil supérieur des professions économiques»:

«Le paragraphe 2 contient une série de prestations qui portent atteinte à l'indépendance du commissaire. Ces prestations sont décrites dans la recommandation européenne et constituent, en principe et pour autant que le cadre réglementaire belge ne soit pas plus étendu, un résumé de cette recommandation (voir partie B du titre 7 relatif aux services autres que l'audit). Le paragraphe 5 prévoit que ces dispositions doivent être précisées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques. Sans préjudice de l'application des alinéas 5 et 6 de l'article 133 du Code des sociétés, cette liste s'applique, en particulier, en cas de procédure spéciale adoptée lorsque la rémunération de ces prestations, qui ne sont pas fournies conformément à la loi, est supérieure à la rémunération allouée à la mission révisoriale».

Dans le texte néerlandais, il y a lieu d'ajouter à l'avant-dernière phrase, avant le point a): «of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 (hierna vermeld als «iemand uit zijn «invloedsfeer»))». Dans le texte néerlandais, le «om» à la dernière phrase avant le point a) «op gericht om te vermijden» doit être supprimé.

Dans le texte français, à l'avant-dernière phrase avant le point a), il y a lieu d'ajouter «ou les sociétés ou personnes avec lesquelles le commissaire est lié au sens de l'article 11 (ci-après défini comme «personne dans son «orbite»») après «collaboration».

A. Le point a) doit être modifié comme suit:

«Prend des décisions ou participe au processus décisionnel dans la société contrôlée.

La menace pour l'indépendance due à l'auto-révision est considérée comme trop élevée pour autoriser la prestation de services, autres que ceux liés à la mission de contrôle légal, lorsque cette prestation implique la participation du commissaire ou d'une personne dans son «orbite» à la décision ou au processus décisionnel de la société ou d'une personne dans l'«orbite» de celle-ci. Dans ces conditions, si le commissaire ou une personne dans son «orbite» se propose de fournir des services, autres que le contrôle des comptes, à une société contrôlée ou à une personne dans l'«orbite» de celle-ci, le commissaire doit s'assurer que lui-même ou une personne dans son «orbite» ne prenne aucune décision, ni ne prenne part au processus décisionnel de la société ou d'une personne dans l'«orbite» de celle-ci».

Cette formulation a une portée générale et soumet également les interventions dans les décisions ou le processus décisionnel qui ont lieu après délivrance d'une procuration particulière ou générale, à d'autres personnes que celles qui sont autorisées, au sein de la société, à prendre la décision conformément aux dispositions générales».

B. Au point b), le titre «états financiers» doit être remplacé par «comptes annuels».

Le commentaire peut en outre être modifié comme suit:

«En effet, la participation du commissaire ou d'une personne «dans son orbite» à l'établissement des documents comptables ou des comptes annuels du client contrôlé ou d'une personne dans son «orbite» entraîne une menace potentielle d'auto-révision. Cette menace d'auto-révision est toujours considérée comme étant trop élevée si on devait autoriser une participation au processus d'établissement des comptes.

Le commissaire ou une personne dans son «orbite» ne peut intervenir à aucun

stade du processus d'établissement des comptes. Le commissaire, qui détecte des insuffisances dans les données comptables du client contrôlé, prendra les mesures qui s'imposent, conformément aux normes applicables en la matière. Ce travail fait partie intégrante du mandat du contrôleur légal des comptes. La responsabilité de la présentation des comptes annuels échoit toujours au client contrôlé. Cette disposition est reprise dans le Code des sociétés et dans la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises».

Cette adaptation s'avère nécessaire parce que le texte actuel considère que l'assistance comptable peut être admise. Par ailleurs, l'arrêté royal n'aborde pas non plus la «fourniture d'informations et de conseils sur des normes et méthodologies alternatives à celles existantes que le client contrôlé pourrait souhaiter appliquer». Cette disposition doit également être supprimée dans le projet de rapport au Roi.

C. Les modifications suivantes sont proposées pour le point c):

Lorsque l'on choisit de suivre l'approche retenue au niveau européen, la deuxième phrase du commentaire doit être réécrite et rédigée comme suit:

«Si un commissaire ou une personne dans son «orbite» participe à l'établissement, au développement ou à la mise en œuvre d'un tel système technologique d'informations financières (FITS), il peut en découler une menace de l'indépendance due à l'auto-révision».

Ce commentaire doit être complété comme suit:

«L'exception à l'interdiction générale a été rédigée en concordance avec la recommandation 7.2.2(2) de la Commission européenne. Les conditions d'application de cette exception doivent être remplies cumulativement. La deuxième condition renvoie au fait qu'il ne se fonde pas «avant tout» sur les données produites par les FITS. Au dernier alinéa de l'article 133 du Code des sociétés, le législateur a confié à un comité d'avis et

de contrôle le pouvoir d'émettre un avis préalable sur la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de la profession. Ce comité devra, le cas échéant, juger, au cas par cas, si le client contrôlé ou une personne dans son «orbite» utilise ou utilisera «avant tout» l'intervention ou la participation du commissaire. Il est en effet impossible de fixer a priori des critères adéquats en la matière. Il revient à ce comité de rendre un avis à ce propos».

Si l'approche «américaine» est suivie (cf. supra), la rédaction du rapport au Roi devra être adaptée en conséquence.

D. Le Conseil supérieur propose les modifications suivantes pour ce qui est de l'évaluation des actifs.

Le premier alinéa doit commencer comme suit:

«Aux termes de la recommandation européenne, l'évaluation du risque lié à la prestation de ce service s'effectue comme suit».

A la deuxième phrase du premier alinéa, les termes «ou toute autre personne de son environnement économique proche» doivent être remplacés par «ou une personne dans son «orbite»».

A la première phrase du deuxième alinéa, les termes «un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité au sein du réseau ou l'un de leurs associés, dirigeants ou employés» doivent être modifiés en «un commissaire ou une personne dans son «orbite»».

A la deuxième phrase du deuxième alinéa, les termes «et lorsque l'évaluation ... au poste concerné» doivent être supprimés. L'arrêté royal a en effet choisi, à juste titre, de ne pas utiliser le critère de la subjectivité.

Les mots «het kader van dit» doivent être abandonnés, à la première phrase du troisième alinéa du texte néerlandais.

Enfin, cette disposition doit être complétée comme suit:

«Le comité d'avis et de contrôle doit, le cas échéant, juger, au cas par cas, si un actif doit être considéré comme un élément important des comptes annuels. Il est en effet difficile de fixer a priori des critères adéquats. Il incombe au comité de rendre un avis à ce propos. Néanmoins, tout actif dont la valeur est supérieure à 5% de l'actif net de la société contrôlée ou, le cas échéant, d'une personne dans son «orbite», peut être considéré comme significatif. L'estimation doit s'effectuer en partant des comptes annuels statutaires. Il relève de la compétence de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de fixer, d'une façon générale, des critères plus précis, conformément au § 5 de l'article 184. L'Institut peut s'appuyer, à cet effet, sur les normes existantes, telles que les normes ISA».

E. Le Conseil supérieur formule les observations suivantes à propos du commentaire de la fonction d'audit interne.

A la première phrase, le terme «entreprises» doit être remplacé par «sociétés». Ceci est plus cohérent avec la deuxième phrase. Dans cette deuxième phrase, la partie de phrase «la participation du .....contrôle de gestion» convient d'être rédigée comme suit: «la participation du commissaire ou d'une personne dans son «orbite» serait de nature à renforcer leurs capacités de contrôle des organes de gestion de la société contrôlée ou des entités dans son «orbite»».

A la première phrase du deuxième alinéa, les mots «sont toutefois susceptibles d'apparaître» doivent être remplacés par «apparaissent toutefois» et «contrôleur légal» par «commissaire ou une personne dans son «orbite»» et il y a lieu d'ajouter «ou d'une personne dans son «orbite»» après «de son client».

La deuxième phrase du deuxième alinéa doit être réécrite comme suit: «Afin de parer à ces risques, le commissaire ou une personne dans son «orbite» doit pouvoir démontrer qu'ils ne sont pas intervenus dans la gestion et le contrôle de l'audit interne».

La troisième phrase doit être rédigée comme suit: «L'arrêté royal dispose, à cet effet, que l'intervention n'est autorisée que si un organe compétent de la société contrôlée a pris la décision, à propos de la délivrance d'un avis en matière d'audit interne clairement et précisément décrit et devant être rendu exclusivement à cet organe.». Cette nouvelle formulation doit être rédigée sous réserve de l'adaptation du projet d'arrêté royal à la recommandation européenne<sup>1</sup>, qui impose, le cas échéant, une condition supplémentaire.

#### F. Pour ce qui est de la représentation dans les litiges fiscaux et autres

Le premier alinéa de ce commentaire doit être réécrit comme suit.

«Les prestations relatives à des conseils en matière fiscale ne sont interdites ni par la recommandation européenne, ni par les nouvelles dispositions américaines. En raison du caractère ouvert de l'économie belge, il ne semble pas justifié d'inscrire dans cette liste les prestations relatives à des conseils en matière fiscale».

Il convient de s'interroger sur l'utilité du deuxième alinéa. Cette interdiction n'a, en effet, pas de rapports avec l'exercice des activités décrites ici, interdisant au réviseur d'entreprises de porter un certain titre. Il s'agit ici de la représentation de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite» par le commissaire ou par une personne dans son «orbite».

Conformément à la recommandation européenne<sup>2</sup>, ce deuxième paragraphe peut être réécrit comme suit:

«On peut estimer qu'un commissaire ou qu'une personne dans son «orbite» qui intervient dans la résolution de litiges au nom de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite» joue un rôle incompatible avec sa responsabilité pour rendre un jugement objectif sur les comptes annuels. Cette menace liée à la représentation s'accompagne d'une menace d'auto-révision lorsque l'assistance à la résolution de litiges implique

également que le commissaire doive évaluer les chances d'une issue favorable du litige pour la société contrôlée ou la personne dans son «orbite».

Cette menace liée à la représentation prend encore de l'ampleur lorsque le commissaire ou une personne dans son «orbite» joue un rôle actif dans la résolution de litiges».

#### G. Intervention dans le recrutement

Le Conseil supérieur propose de modifier le titre g) comme suit: «intervention dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou au personnel dirigeant de la société contrôlée».

Le Conseil supérieur estime que le commentaire repris dans l'alinéa doit être adapté comme suit:

«En cas d'intervention d'un commissaire ou d'une personne dans son «orbite» dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou au personnel dirigeant de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite», comme un membre du conseil d'administration, de la gestion quotidienne, du comité de direction ou (du collège des) gérants comme du personnel dirigeant de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite», des menaces en matière d'indépendance de divers types peuvent apparaître. Ces menaces peuvent, entre autres, découler de ses propres intérêts, d'une confiance ou d'une intimidation trop grande.

Il découle de la loi du 2 août 2002 que, désormais, un comité de direction est également un organe d'une société anonyme<sup>3</sup>.

Le personnel dirigeant est déjà défini en droit social. L'arrêté royal du 25 mai 1999 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités pour la prévention et la protection au travail<sup>4</sup> donne cette définition en son article 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et à laquelle on peut faire référence ici. La définition est rédigée comme suit: «les personnes chargées de la gestion journalière de l'entreprise, qui ont pouvoir de représenter et d'engager l'employeur, ainsi que les

1. Voir règle 7.2.4. de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.5. de la recommandation européenne.

3. Pour autant que les statuts de la société concernée prévoient la mise en place d'un tel organe.

4. M.B. 30 juin 1999.

membres du personnel directement subordonnés à ces personnes, lorsqu'ils remplissent également des missions de gestion journalière».

Cette prestation vise également les personnes susmentionnées qui sont engagées dans une des entités susmentionnées, sur la base de l'«*interim management*».

#### 5.6. Commentaire du paragraphe 4 du nouvel article 184

Le Conseil supérieur estime important d'ajouter ici également, dans le commentaire, un alinéa reprenant la définition des entités visées.

Etant donné que non seulement des sociétés sont visées mais également d'autres personnes, le terme «sociétés» dans le titre de ce commentaire doit être remplacé par «société et personnes».

Cet alinéa peut être rédigé comme suit: «Ces personnes sont mentionnées dans la première partie de la phrase de l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés. Afin d'éviter toute ambiguïté, l'arrêté royal reprend expressément le champ d'application au paragraphe cinq».

#### 5.7. Commentaire du paragraphe 5 du nouvel article 184

Le Conseil supérieur estime que la partie de phrase «qui se fonde sur ... contrôleur légal des comptes» doit être supprimée. En effet, le cadre réglementaire actuel et les normes actuelles de l'I.R.E. ont déjà une portée plus large que la recommandation européenne. Le commentaire ne peut pas donner l'impression que des règles moins strictes seront possibles à l'avenir. En outre, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui peut utiliser la recommandation européenne comme fil conducteur, ne doit pas nécessairement s'appuyer sur cette recommandation pour édicter de nouvelles normes. Les particularités de l'organisation de la profession peuvent inciter à s'écarter de cette recommandation, ce qui n'est pas interdit, pour autant que l'on dispose de normes plus strictes.

Le deuxième alinéa ne pose aucun problème en la matière parce que «permettre de tenir compte de» ne signifie pas nécessairement que l'on ne peut continuer à adopter des normes. Ceci serait différent si l'on devait utiliser la formulation «se fonde sur la recommandation européenne» dans le commentaire.

Le Conseil supérieur propose d'ajouter «, et en particulier aux commissaires,» au troisième alinéa, après «aux réviseurs d'entreprises». De même, à la fin de cette disposition, il y a lieu d'ajouter «ainsi que des autres arrêtés et du cadre légal» après «des dispositions du présent arrêté».

Le dernier alinéa doit être réécrit comme suit:

«L'Institut des Réviseurs d'Entreprises doit consulter le Conseil supérieur des Professions économiques pour tout texte normatif qu'il souhaite édicter. Le Conseil supérieur est composé de personnes qui ne font pas partie des membres des professions économiques. Cet avis du Conseil supérieur permet de réduire l'«*expectation gap*» qui pourrait découler de la perception que le secteur est soumis à des dispositions ayant exclusivement un caractère d'auto-régulation. L'article 54 de la loi du 22 avril 1999 précise, en effet, selon le cas visé, le caractère contraignant (ou non) des avis du Conseil supérieur».

#### 5.8. Commentaire de l'article 2 de l'arrêté royal

Le Conseil supérieur souhaite simplement observer qu'au quatrième alinéa du texte néerlandais «Titel 1.» doit devenir «Titel I.»

Dans le dernier alinéa, il y a lieu d'ajouter «alinéa 9» après «article 133».

#### 5.9. Commentaire de l'article 3 de l'arrêté royal

Le Conseil supérieur est d'avis que la dernière phrase doit être supprimée. Il n'y a, en effet, aucune preuve que l'interdiction

totale ne soit pas réalisable. Il s'agit d'une option que le législateur ne souhaite pas, même si l'absence du présent arrêté royal, combiné à l'entrée en vigueur de la loi, peut mener à ce résultat. En outre, une interdiction générale ne serait pas contraire aux «règles européennes et internationales en préparation» et ce pour deux raisons. Les règles européennes ne sont plus en préparation: la recommandation européenne est déjà entrée en vigueur. Qui plus est, la recommandation européenne ainsi que les règles internationales ne s'opposent pas à l'instauration d'une interdiction générale. Ni la Commission européenne, ni d'autres législateurs ne voient cependant la nécessité d'introduire une telle interdiction absolue.

Il semble opportun d'inscrire le texte suivant dans le commentaire: «L'article 55 de la loi du 2 août 2002 précise que le Roi a le pouvoir de fixer la date d'entrée en vigueur. Cette date d'entrée en vigueur n'est pas encore fixée dans le présent arrêté royal parce qu'il s'avère également

nécessaire d'exécuter d'autres pouvoirs conférés au Roi en la matière.»

Le Conseil supérieur est d'avis que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient que cet arrêté entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au comité d'avis et de contrôle, tel que prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur insiste dès lors sur l'importance à accorder au fait que les autres arrêtés qui doivent être pris en la matière - tels qu'un arrêté royal portant exécution de l'article 133, alinéa 10 et de l'article 134, § 2 et § 4, du Code des sociétés - entrent en vigueur le plus rapidement possible.

#### **5.10. Commentaire de l'article 4 de l'arrêté royal**

Le Conseil supérieur n'a aucune remarque à formuler à propos du commentaire de l'article 4.



# annexe VI

## Lignes de force

Le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de la possibilité pour les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux d'avoir des liens de collaboration avec des guichets d'entreprises, appelés à entrer en fonction le 1<sup>er</sup> juillet 2003.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, le rôle du Conseil supérieur en matière de déontologie des différentes composantes des professions économiques consiste à veiller à la mise en œuvre d'une certaine convergence des règles adoptées, même s'il est vrai qu'il convient de respecter les spécificités de chaque profession.

Bien que cet avis traite du cas particulier de la possibilité pour les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux d'avoir des liens de collaboration avec des guichets d'entreprises, **les membres du Conseil supérieur proposent par ailleurs aux représentants des trois Instituts de créer un groupe de travail regroupant les représentants des trois Instituts.** Ce groupe de travail sera appelé à débattre des aspects plus détaillés de la problématique des accords de collaboration.

Les membres du Conseil supérieur constatent que la loi du 22 avril 1999 envisage pour les experts-comptables et pour les conseils fiscaux la possibilité de créer des sociétés de moyens et des sociétés professionnelles avec des personnes relevant d'autres professions. Par contre, l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 en matière

de déontologie ne réglemente, à ce jour, que la possibilité, pour les experts-comptables, de créer des sociétés de moyens.

Au vu de la réglementation existant actuellement en matière de collaboration interprofessionnelle, il n'est dès lors pas possible d'envisager (sauf modification du cadre légal et réglementaire en la matière d'ici le 1<sup>er</sup> juillet 2003) la création de sociétés professionnelles regroupant des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux et d'autres personnes qui ne sont pas membres de l'IEC.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, une association avec un guichet d'entreprises ne peut être envisagée par le Conseil de l'IEC que dans la mesure où les trois conditions relevées par le Conseil supérieur, dans un avis antérieur<sup>1</sup> de 1995 émis à la demande du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, sont rencontrées :

- le candidat-associé doit exercer une profession intellectuelle prestataire de services ;
- ces services doivent être connexes à l'activité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal ;
- le candidat-associé doit être soumis à une déontologie professionnelle reconnue.

En outre, il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de définir clairement les limites à fixer en matière d'accords de collaboration, notamment en termes de concurrence déloyale, de discrimination des autres professions, etc.

1. Avis relatif aux professions avec les titulaires desquelles un réviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens, rapport annuel 1994-95 du Conseil Supérieur du Revisat d'entreprises et de l'Expertise comptable, pp. 29-34.

Les membres du Conseil supérieur attirent à ce propos l'attention sur un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 19 février 2002 duquel il ressort notamment que les organisations professionnelles sont des «entreprises» au sens de l'article 81 du Traité de Rome du 25 mars 1957 instituant la Commu-

nauté européenne (version consolidée). Un avis pourrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, utilement être demandé par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux au Conseil de la Concurrence ou à la commission «Concurrence» du Conseil central de l'Economie.

## 1. Introduction

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>1</sup> et a succédé au Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>2</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Président de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de la possibilité pour les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux d'avoir des liens de collaboration avec des guichets d'entreprises.

Les membres du Conseil supérieur se sont interrogés sur le fait de savoir si ledit Conseil supérieur a compétence en matière d'associations interprofessionnelles.

De l'examen des dispositions légales et réglementaires actuelles, il ressort, du rapport au Roi précédant l'arrêté royal de 1994 en matière de déontologie des réviseurs d'entreprises, que la matière des accords de collaboration relève de la responsabilité du Conseil de l'Institut des

Reviseurs d'Entreprises, le cas échéant après avis du Conseil supérieur.

Des travaux parlementaires relatifs à la création de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (que ce soit ceux de 1985 ou de 1999), aucune discussion parlementaire n'examine la nécessité d'opter pour un traitement différencié, selon qu'il s'agit d'une demande de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

Les membres du Conseil supérieur sont d'avis que la problématique de la déontologie et les possibilités de passer des accords de collaboration interprofessionnelle sont essentielles dans la mesure où elles doivent permettre aux professions économiques d'évoluer dans leur environnement, tout en assurant le respect de règles déontologiques propres aux dites professions économiques. Les membres du Conseil supérieur sont d'avis que ledit Conseil supérieur est appelé à jouer un rôle important en matière de déontologie des différentes composantes des professions économiques en veillant à la mise en œuvre d'une certaine convergence des règles adoptées, même s'il est vrai qu'il convient de respecter les spécificités de chaque profession.

Cet avis traite du cas particulier de la possibilité pour les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux d'avoir des liens de collaboration avec des guichets d'entreprises, appelés à entrer en fonction le 1<sup>er</sup> juillet 2003.

1. M.B., 11 mai 1999.

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

*Les membres du Conseil supérieur demandent aux représentants des trois Instituts d'examiner à court terme la problématique des accords de collaboration*

*de manière à identifier, à tout le moins, les exigences communes aux professions économiques en la matière.*

## 2. Cadre réglementaire et normatif actuel de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

### 2.1. Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

De l'article 42 de la loi du 22 avril 1999, il ressort que: «Aucune société ne peut, en vue de l'exercice en commun d'activités professionnelles ou de la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession, être formée entre un ou plusieurs experts-comptables ou conseils fiscaux et d'autres personnes, membres ou non de l'Institut, qui ne possèdent toutefois pas la même qualité ni une qualité acquise à l'étranger et reconnue équivalente par le Roi, si ce n'est avec l'autorisation préalable et toujours révocable du Conseil de l'Institut, et à condition de respecter les conditions fixées par le Roi».

Dans ce texte légal, deux conditions peuvent être relevées:

- un tel accord doit obtenir l'assentiment du Conseil de l'IEC;
- un tel accord ne sera possible que dans la mesure où elles sont admises par des dispositions contenues dans l'arrêté royal en matière de déontologie ou dans tout autre arrêté royal concernant la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Il convient de relever que cet article 42 de la loi du 22 avril 1999 couvre tant les sociétés de moyens que les sociétés professionnelles. Par contre, celui-ci porte exclusivement sur des sociétés qui pourraient être envisagées entre titulaires de qualités différentes.

Enfin, la loi du 22 avril 1999 ne fait aucune distinction entre les sociétés comprenant des experts-comptables, celles comprenant des conseils fiscaux ou encore celles comprenant des experts-comptables et conseils fiscaux.

### 2.2. Arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 en matière de déontologie

En ce qui concerne les sociétés de moyens, l'article 21 de l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables précise que:

«L'expert-comptable externe peut constituer, avec des personnes ne portant pas le titre d'expert-comptable ni un titre reconnu équivalent à l'étranger, une société ou une association, si celle-ci a pour objet la mise en commun totale ou partielle de frais résultant de l'exercice de la profession et pour autant que les conditions suivantes soient remplies.

- 1° La société ou l'association ne peut être constituée qu'avec des personnes exerçant une profession intellectuelle et de prestation de services, et pour autant qu'il s'agit d'une profession organisée et réglementée dans au moins un des pays de la Communauté européenne.
- 2° La société ou l'association ne peut exécuter une fonction, une mission ou un mandat appartenant à l'activité professionnelle des membres, ni en son nom personnel, ni au nom d'un des membres, ni de quelque manière que ce soit.
- 3° La société ne peut être chargée de l'encaissement d'honoraires des missions appartenant à l'activité professionnelle des membres.
- 4° Dans les conditions fixées par le Conseil, la convention peut comprendre une clause d'usage du nom social par les associés. L'usage de ce nom ne peut entraîner une confusion préjudiciable avec une société autorisée à exercer en son nom propre la profession de ses membres.
- 5° Toute autre condition fixée par le Conseil en vue de préserver l'indépendance de l'expert-comptable dans l'exercice de ses fonctions.

*Moyennant autorisation du Conseil, l'expert-comptable peut également constituer une société ou association ayant pour but la mise en commun de tout ou partie des charges afférentes à la profession avec des parents ou alliés jusqu'au deuxième degré. L'expert-comptable ne peut faire aucune référence au nom de la société dans le cadre de ses activités professionnelles d'expert-comptable. Les conditions fixées à l'alinéa 1, 11, 21, 3° et 5° sont applicables».*

Par contre, à ce jour, bien que la loi du 22 avril 1999 le permette, il n'existe aucune disposition traitant des conditions permettant à un expert-comptable ou à un conseil fiscal de créer des sociétés professionnelles avec des personnes qui ne sont pas membres de l'IEC.

Enfin, il convient de relever que l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 ne traite en aucune manière le cas des conseils fiscaux, dans la mesure où cet arrêté royal n'a pas encore fait l'objet des adaptations voulues à la suite de l'intégration, en 1999, des conseils fiscaux dans l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

### 2.3. Arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables

Des articles 52 et 53 relatifs au devoir d'information des experts-comptables externes en cas de collaboration professionnelle ou interprofessionnelle, il ressort que :

- par liens de collaboration au sens de l'article 81, § 2 de la loi<sup>1</sup>, il y a lieu d'entendre toute forme de collaboration ou d'association en vue d'exercer la profession d'expert-comptable en commun avec d'autres experts-comptables ou avec des personnes exerçant une autre profession ;

- l'expert-comptable externe informe le Conseil de son lien de collaboration par lettre recommandée au siège de l'Institut au plus tard un mois après la conclusion de la convention d'association ou de collaboration ;
- il joint à sa lettre, une copie de la convention d'association ou de collaboration ou une copie de l'échange des lettres qui lui a donné naissance.
- Si la convention dont il est question est verbale, il accompagne sa lettre d'une description circonstanciée de l'objet et des parties à la convention de collaboration ou association.
- Si la collaboration s'effectue dans le cadre d'une société, l'expert-comptable communique à l'Institut, ses statuts, les actes modificatifs des statuts ainsi que les nominations, démissions ou révocations des membres des organes de gestion.

A l'instar du point précédent relatif à l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 en matière de déontologie, il convient de relever que l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IEC ne traite en aucune manière du cas des conseils fiscaux externes, dans la mesure où cet arrêté royal n'a pas encore fait l'objet des adaptations voulues à la suite de l'intégration, en 1999, des conseils fiscaux dans l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

### 2.4. Positions prises par le Conseil de l'IEC

A la lecture du chapitre VII du Code de l'expert-comptable consacré aux liens de collaboration, il ressort qu'aucune position particulière n'a été prise par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Ce chapitre reprend purement et simplement les dispositions légales.

1. La loi du 21 février 1985 a été abrogée lors de l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. L'article 81 de ladite loi de 1985 correspond à l'article 42 de la loi du 22 avril 1999.

### 3. Positions antérieures du Conseil supérieur des Professions économiques en matière de liens de collaboration

A ce jour, le Conseil supérieur n'a pas été amené à émettre d'avis relatif aux liens de collaboration des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux avec d'autres professions.

Dans son avis du 11 mai 1995, le Conseil supérieur<sup>1</sup> a, par contre, été amené à examiner les professions avec lesquelles les titulaires desquelles les réviseurs d'entreprises peuvent constituer une association de moyens.

De cet avis, il ressort que l'article 30, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, qui dispose que «*la société ou l'association ne peut être conclue qu'entre les titulaires d'une profession intellectuelle prestataire de services connexes à l'activité professionnelle du réviseur d'entreprises, soumis à une déontologie professionnelle reconnue*», fixe trois conditions aux associations de moyens d'un réviseur d'entreprises avec d'autres professionnels :

- le candidat-associé doit exercer une profession intellectuelle prestataire de services ;
- ces services doivent être connexes à l'activité de réviseur d'entreprises ;

- le candidat-associé doit être soumis à une déontologie professionnelle reconnue.

A cette dernière condition, le Conseil supérieur évoque l'existence d'une organisation professionnelle chargée de veiller au respect de cette déontologie professionnelle ainsi que l'existence de sanctions susceptibles d'être administrées (allant jusqu'à l'exclusion).

Outre ces trois conditions de base, le Conseil supérieur attirait l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le risque que peuvent entraîner certaines associations, fussent-elles de moyens, de mettre en péril l'indépendance du réviseur d'entreprises.

Même s'il est vrai que les règles en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises ne sont pas transposables en tant que telles aux experts-comptables et/ou conseils fiscaux, cet avis du Conseil supérieur de 1995 devrait cependant permettre de dégager des règles communes aux différentes professions économiques.

### 4. Description du rôle que les guichets d'entreprises sont appelés à jouer

L'article 41 du projet de loi<sup>2</sup> définit les six missions légales des guichets d'entreprises, comme suit :

«*Sans préjudice des missions qui leur sont confiées par ou en exécution de la présente loi ou d'autres lois, les guichets d'entreprises devront remplir les missions suivantes :*

- 1° inscrire les entreprises auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises ;
- 2° vérifier, dans les cas déterminés par le Roi, les conditions que les entreprises commerciales et artisanales doivent remplir en vertu des lois et règlements spéciaux pour l'exercice des activités envisagées par l'entreprise commerciale ou artisanale ;

3° effectuer les formalités administratives vis-à-vis de toutes les administrations fédérales selon les modalités fixées par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres ;

4° garantir l'accès aux données enregistrées au registre du commerce, sous les conditions fixées par le Roi ;

5° percevoir pour le compte du Trésor les droits d'inscription fixés en exécution de l'article 32 ainsi que tous les autres frais de publication, les droits d'inscription, d'enregistrement ou droits de timbre, fixés par le Roi ;

6° conserver les archives selon les modalités fixées par le Roi ».

1. Avis D.11/05/95 relatif aux professions avec lesquelles les titulaires desquelles un réviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, Rapport annuel 1994-1995, pp.29-34.

2. Chambre des Représentants, Doc. Parl. n°2058/1, Projet de loi portant création d'une Banque-carrefour des entreprises, modernisation du registre de commerce et création de guichets-entreprises du 9 octobre 2002, 192 p.

L'article 55, § 2 du projet de loi évoque la possibilité pour les guichets d'entreprises de fournir des services complémentaires. De plus amples informations quant à cette possibilité de fournir des «missions complémentaires» figurent dans le commentaire par article (de l'article 41) de l'exposé des motifs :

*«Outre ces missions légales, les guichets d'entreprises peuvent conseiller les entreprises dans leurs démarches. Chaque entreprise peut s'adresser aux guichets d'entreprises afin d'obtenir des informations, par exemple en ce qui concerne les services fournis par ces guichets d'entreprises, les modalités d'inscription à la Banque-Carrefour,... Les guichets d'entreprises sont tenus d'aider les entreprises, entre autres sur le plan de l'inscription au registre de commerce. Les guichets d'entreprises peuvent en outre assurer l'accompagnement des entreprises débutantes dans le cadre de l'accomplissement de toute une série d'obligations administratives, de la délivrance d'autorisations ou de la demande de subventions, etc.».*

En annexe 1 figure notamment l'information publiée par le SPF Economie, PME,

Classes moyennes et Energie, par le biais de son site internet, à propos du cahier des charges à établir par les guichets d'entreprises et en particulier à propos de la composition du dossier d'agrément.

Au travers de ce dossier d'agrément, les guichets d'entreprises doivent être en mesure de prouver qu'ils disposent des compétences voulues parmi le personnel engagé par l'ASBL pour effectuer les missions assignées par la loi mais également les missions complémentaires que le guichet d'entreprises offre aux entreprises.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, on peut, au vu de ces différents éléments, en conclure qu'il est impossible qu'un guichet d'entreprises délègue (par exemple à un membre d'une des professions économiques) une partie des missions confiées par la loi, en ce compris les autres missions légales que le guichet d'entreprises propose d'effectuer pour les entreprises et partant décide de reprendre dans le cahier des charges.

## 5. Possibilité ou non de créer des liens de collaboration entre les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux et les guichets d'entreprises

### 5.1. Limitation liée au cadre légal et réglementaire

Il ressort du point 2 du présent avis que la loi du 22 avril 1999 envisage pour les experts-comptables et pour les conseils fiscaux la possibilité de créer des sociétés de moyens et des sociétés professionnelles avec des personnes relevant d'autres professions. Par contre, l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 en matière de déontologie ne réglemente, à ce jour, que la possibilité, pour les experts-comptables, de créer des sociétés de moyens.

Au vu de la réglementation existant actuellement en matière de collaboration interprofessionnelle, il n'est dès lors pas possible d'envisager (sauf modification du cadre légal et réglementaire en la matière d'ici le 1<sup>er</sup> juillet 2003) la création de sociétés professionnelles regroupant

des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux et d'autres personnes qui ne sont pas membres de l'IEC.

Dans la mesure où seules les sociétés de moyens sont réglementées à ce jour, l'avis du Conseil supérieur ne traitera pas des sociétés professionnelles. Il va de soi que si de nouvelles dispositions sont adoptées d'ici juillet 2003, un nouvel examen devrait être effectué en la matière.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent, par ailleurs, attirer l'attention des Ministres compétent sur l'urgence de mettre à jour l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 en matière de déontologie ainsi que l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'IEC. En effet, d'une interprétation stricte de la loi, à ce jour, aucune association interprofes-

sionnelle n'est possible pour les conseils fiscaux.

### 5.2. Conditions minimales pour envisager des associations avec un guichet d'entreprises

De l'avis des membres du Conseil supérieur, une association avec un guichet d'entreprises ne peut être envisagée que dans la mesure où les trois conditions relevée par le Conseil supérieur, dans son avis de 1995, sont rencontrées :

- le candidat-associé doit exercer une profession intellectuelle prestataire de services ;
- ces services doivent être connexes à l'activité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal ;
- le candidat-associé doit être soumis à une déontologie professionnelle reconnue.

Même si l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 en matière de déontologie ne le mentionne pas, on peut difficilement concevoir qu'un expert-comptable et/ou un conseil fiscal puisse s'associer avec une personne qui n'est pas soumise à une « déontologie professionnelle reconnue ».

Il convient de souligner qu'à propos de cette condition, le Conseil supérieur évoquait, dans son avis de 1995, l'existence d'une organisation professionnelle chargée de veiller au respect de cette déontologie professionnelle ainsi que l'existence de sanctions susceptibles d'être administrées (allant jusqu'à l'exclusion).

Dans la mesure où aucun projet d'arrêté royal n'est encore disponible à ce jour, il est difficile de porter un jugement sur les règles déontologiques auxquelles seront soumis les guichets d'entreprises, même s'il faut constater que, sur la base du projet de loi déposé à la Chambre des Représentants, aucune disposition ne prévoit l'adoption d'un arrêté royal en matière de déontologie. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait, à tout le moins, que les guichets d'entreprises soient soumis à des

règles déontologiques comparables à celles applicables aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux pour qu'un tel accord de collaboration soit envisageable.

A défaut de règles déontologiques, il va de soi qu'un accord de collaboration avec un guichet d'entreprises ne serait pas compatible avec les critères énoncés par le Conseil supérieur en 1995 pour les reviseurs d'entreprises.

Il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de réexaminer cette problématique dès qu'un arrêté royal relatif aux règles déontologiques auxquelles seront soumis les guichets d'entreprises sera disponible, dans la mesure où un tel arrêté royal devait être adopté ou envisagé.

### 5.3. Une telle association ne peut pas entraîner une discrimination des autres professions

Il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de définir clairement les limites à fixer en matière d'accords de collaboration notamment en termes de concurrence déloyale, de discrimination des autres professions, ...

Les membres du Conseil supérieur souhaitent à ce propos attirer l'attention, même si cette matière se situe en dehors de leur champ de compétences, sur un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 19 février 2002<sup>1</sup> duquel il ressort notamment que les organisations professionnelles sont des « entreprises » au sens de l'article 81 du Traité de Rome du 25 mars 1957 instituant la Communauté européenne (version consolidée).

Il pourrait être utile, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux soumette cette question au Conseil de la Concurrence ou à la Commission « Concurrence » du Conseil central de l'Economie.

1. Arrêt de la Cour de justice européenne du 19 février 2002 relatif à l'affaire C-309/99.

## Annexe 1

### Premières informations relatives au rôle et au mode de fonctionnement des futurs guichets d'entreprises

Informations extraites du site internet du SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie

Adopté en Conseil des Ministres, le 11 mars 2002 et approuvé par le Gouvernement fédéral en juin 2002, le projet de loi (non encore déposé à ce jour à la Chambre des Représentants) portant création d'une Banque-carrefour des entreprises - modernisation du registre de commerce et création de guichets-entreprises agréés - constitue une étape importante dans le processus de la simplification administrative. La seule information officielle disponible est reprise sur la partie du site internet du Ministère des Affaires économiques consacrée à la Banque-carrefour des entreprises<sup>1</sup>.

Etant donné que le projet de loi portant création d'une banque-carrefour des entreprises, modernisation du registre de commerce et création des guichets d'entreprises n'a pas encore été approuvé par le Parlement, les informations reprises sur le site internet du Ministère des Affaires économiques ne peuvent être considérées comme définitives. Il convient dès lors de souligner que ce texte est appelé à être adapté au fur et à mesure de la progression des travaux préparatoires.

La Banque-carrefour des entreprises attribuera, *a priori* à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2003, à chaque entreprise et à chaque commerçant un numéro d'identification unique. Elle contiendra donc le numéro de chaque entreprise ainsi que des données d'identification de base correspondantes (nom, adresse, raison sociale,...). Grâce à ce numéro unique, les entreprises ne devront plus effectuer plusieurs fois les mêmes formalités auprès d'administrations différentes. L'échange d'information entre ces administrations se fera via la Banque-carrefour.

La banque-carrefour enregistrera, via les guichets d'entreprises, les personnes physiques ou morales ou les associations suivantes, qui en Belgique :

- soit agissent en qualité d'entreprise commerciale;
- soit sont soumis à la sécurité sociale en tant qu'employeur;
- soit sont soumis à la TVA;
- soit exercent une profession intellectuelle, libre ou de prestataires de services, en qualité d'indépendant.

#### 1. Tâches effectuées par les guichets d'entreprises

L'entrepreneur indépendant pourra s'adresser au guichet d'entreprises pour remplir toutes les formalités administratives. L'intention n'est pas de limiter les guichets d'entreprises aux inscriptions dans la banque-carrefour. Outre l'application de la législation sur les capacités entrepreneuriales, ce qui est directement lié à l'inscription des entreprises commerciales et artisanales dans la banque-carrefour, et des autres tâches imposées par la loi, les guichets d'entreprises qui le souhaitent peuvent rendre d'autres services aux indépendants. On pense ici aux prestations de services concernant la composition et l'introduction d'une grande diversité de dossiers, surtout en matière d'autorisations, d'enregistrements, etc. Pour ces services, les guichets peuvent fixer eux-mêmes une indemnité.

Il faut cependant indiquer clairement que les guichets ne peuvent empiéter sur le terrain réservé aux domaines d'activités réservés par la loi à certaines professions libérales, intellectuelles et prestataires de services relevant du secteur économique.

Les guichets d'entreprises reprennent aussi à leur compte la tâche de contrôle des services du registre de commerce. Ils veilleront ainsi à ce qu'aucune inscription dans la banque-carrefour ne soit

1. [http://mineco.fgov.be/redir.asp?loc=/entreprises/crossroads\\_bank/home\\_fr.htm](http://mineco.fgov.be/redir.asp?loc=/entreprises/crossroads_bank/home_fr.htm)

faite sans que l'entreprise ne satisfasse à toutes les obligations et autorisations préalables.

## 2. Agrément

L'agrément est accordé ou refusé par le Ministre ayant les Classes moyennes dans ses attributions; il est valable pendant 5 ans et renouvelable. Le Ministre publie annuellement la liste des guichets d'entreprises agréés.

## 3. Conditions d'agrément

Les guichets d'entreprises peuvent uniquement être créés sous la forme d'une asbl et seulement sur l'initiative des personnes suivantes :

- une organisation représentative des employeurs ou des travailleurs indépendants, représentée au sein de ou agréée par le Conseil supérieur des Indépendants et des PME, le Conseil central de l'Economie, le Sociaal-Economische Raad van Vlaanderen (SERV), le Conseil économique et social de la Région wallonne (CERSW), le Conseil économique et social de la Région de Bruxelles-Capitale (CESRBC) ou une commission paritaire créée en application de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les comités paritaires;
- un fonds d'assurances sociales des indépendants, agréé en application de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 portant organisation du statut social des indépendants, ou un secrétariat social des employeurs, agréé en application de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs;
- les chambres accréditées par la Fédération des chambres de commerce et industrie de Belgique;
- un accord de coopération entre plusieurs des organisations susmentionnées.

Cette énumération doit être interprétée de manière restrictive. Les asbl qui ont des membres, fondateurs ou adhérents, autres que ceux cités ci-dessus n'entrent pas en ligne de compte pour l'activité de guichet d'entreprises. Cela vaut aussi pour **le but de l'association. Il doit comprendre exclusivement les activités qui sont attribuées aux guichets d'entreprises en vertu de la loi.**

## 4. Equipement

Les guichets doivent disposer de l'équipement nécessaire pour effectuer efficacement les tâches qui leur sont confiées en vertu de la loi : une infrastructure informatique adéquate et un secrétariat administratif et comptable, des dispositions de contrôle et de protection en matière d'infrastructure informatique, et des procédures de contrôle interne adéquates.

Pour la réalisation, les guichets qui le souhaitent peuvent, en accord avec les membres fondateurs, se servir de l'infrastructure existante des membres fondateurs. Ceci doit être expliqué en détail dans le plan d'exploitation

## 5. Composition du dossier d'agrément

La demande d'agrément est introduite par courrier recommandé ou contre accusé de réception auprès du Ministre ayant les Classes moyennes dans ses attributions.

La demande doit en tout cas être signée par le(s) représentant(s) de l'association. Le dossier doit comporter les données suivantes :

1. les statuts de l'association, les noms, les prénoms, la profession et le domicile de ses administrateurs désignés conformément aux statuts, tels qu'ils ont été déposés en vue de la publication aux annexes du Moniteur belge;
2. la preuve du dépôt et éventuellement le complément à la liste des membres, visée à l'article 10 de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique;

3. le plus récent rapport annuel des activités des créateurs du guichet d'entreprises;
4. le cas échéant, la notification officielle de l'agrément du(des) créateur(s) du guichet d'entreprises, pour l'accomplissement des tâches officielles qui lui(leur) sont confiées;
5. le cas échéant, une copie de l'accord de collaboration en vue de la création d'un guichet d'entreprises;
6. concernant l'organisation créatrice<sup>1</sup>, une déclaration sur l'honneur de la part des administrateurs que l'organisation ne se trouve pas en état de liquidation ni ne fait l'objet d'une procédure de liquidation ou de cessation d'activité;
7. une déclaration émanant de l'Office National de Sécurité Sociale attestant que l'organisation créatrice est en règle avec ses obligations relatives au paiement de ses cotisations de sécurité sociale;
8. une déclaration émanant de l'Administration des Contributions Directes du Ministère des Finances, attestant que l'organisation créatrice est en règle avec ses obligations relatives au paiement, soit de l'impôt des sociétés, soit de l'impôt sur les personnes morales;
9. une copie certifiée conforme par la compagnie d'assurances, de la police d'assurances en responsabilité professionnelle du guichet d'entreprises;
10. les curriculum vitae de tous les collaborateurs du guichet, en particulier concernant leur expérience des tâches de prestation de services pour les Classes moyennes et, le cas échéant, une copie certifiée conforme de leur diplôme ou certificat d'études;
11. un plan d'exploitation certifié conforme et sincère par tous les administrateurs de l'association et comportant au moins les données suivantes :
  - a) l'indication précise de la zone géographique pour laquelle le guichet d'entreprises en question est créé, et les adresses de tous ses sièges d'exploitation;
  - b) l'estimation raisonnée du nombre d'opérations à prévoir par siège d'exploitation, avec ventilation en nouvelles inscriptions, modifications et radiations du registre du commerce;
  - c) l'inventaire des moyens qui seront mis en œuvre pour les opérations visées sous b) :
    - tous les biens mobiliers et immobiliers qui se trouvent à disposition pour fonctionner comme guichet d'entreprises, avec, pour les biens qui ne sont pas en propriété, le contrat au terme duquel on peut en disposer;
    - le calcul raisonné du nombre de membres du personnel nécessaires, exprimé en équivalents temps plein; la liste nominative des membres du personnel qui assureront les tâches du guichet d'entreprises, ainsi que leurs fonctions;
    - un plan financier relatif aux activités du guichet d'entreprises pour les deux exercices comptables complets qui suivent;
    - l'état de l'actif et du passif, applicable à la date prévue du début des activités du guichet d'entreprises.
  - d) le numéro du compte financier de l'entreprise, pour la perception de tous les droits et de la rétribution due pour le dossier relatif aux capacités entrepreneuriales, perçus pour le compte du Trésor;
  - e) le règlement prévoyant la manière de faire face aux conditions imprévues et relatif à la permanence du service;
  - f) un exposé circonstancié des dispositions de contrôle et de protection en matière d'infrastructure informatique;
  - g) un exposé circonstancié sur les procédures de contrôle interne.

1. Si le guichet d'entreprises est créé à titre d'extension de l'objectif d'une asbl existante, et pour autant qu'il s'agisse du premier agrément, les pièces visées aux points 6° à 8° se rapportent à cette asbl et à (aux) organisation(s) créatrice(s).

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Avis du 16 janvier 2003 portant sur le « Mission Statement »  
de la Commission des normes de révision de l'IRE  
du 4 octobre 2002 relatif à l'adaptation des normes et  
recommandations de l'IRE aux normes d'audit  
internationales (ISA)**

# annexe VII

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a adopté le 4 octobre 2002 et transmis au Conseil supérieur le « *Mission statement* » de la Commission des normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à l'adaptation des normes et des recommandations de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises aux normes d'audit internationales.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Dans le cadre du premier avis du Conseil supérieur relatif à la préparation des Instituts au passage des normes comptables internationales, adopté le 20 septembre 2002, les membres du Conseil supérieur ont identifié quatre éléments fondamentaux auxquels devraient veiller les trois Instituts concernés :

- l'information régulière de leurs membres ;
- la formation à la maîtrise des normes IAS/IFRS ;
- l'adaptation du cadre normatif ;
- la surveillance particulière des professionnels durant la période critique du passage au nouveau référentiel comptable par un nombre important d'entreprises.

Ce document constitue un premier élément de réponse du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à l'adaptation du cadre normatif auxquels sont soumis les reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

## 1. Contexte européen

### 1.1. Premiers jalons posés en 1999

Le plan d'action<sup>1</sup> relatif à la mise en place d'un cadre pour les marchés financiers, adopté par la Commission européenne en 1999, identifie un certain nombre de priorités permettant d'aboutir à la mise sur pied d'un marché financier unique au sein de l'Union européenne.

Ce plan d'action a été adopté à la suite d'un certain nombre de travaux préparatoires. On relèvera notamment :

- le livre vert<sup>2</sup> relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne de 1996 ;
- la communication<sup>3</sup> de la Commission européenne de 1998 concernant le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne.

En ce qui concerne le « *reporting financier* », la Commission souligne, dans le plan d'action de 1999, l'importance de l'utilisation d'un référentiel comptable unique assurant une meilleure comparabilité de l'information comptable et financière publiée par toutes les entreprises de l'Union européenne cotées sur une place boursière quelconque. Elle marque à l'époque sa préférence pour les normes IAS (International accounting standards).

De cette même communication de la Commission européenne, il ressort qu'une véritable comparabilité ne pourra être obtenue sans une harmonisation quant aux normes d'audit sous-jacentes à l'attestation des comptes dans le cadre du contrôle légal des comptes. A nouveau, la Commission européenne marque sa préférence pour les normes internationales d'audit, les normes ISA (International standards on auditing). Ces normes sont élaborées par l'*International Auditing and Assurance Services Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC).

De l'avis de la Commission européenne, ces normes internationales d'audit cons-

tituent un cadre minimum permettant d'assurer une comparabilité des travaux d'audit et fournissant dès lors une meilleure crédibilité de l'information publiée par les entreprises cotées au travers de leurs états financiers.

### 1.2. Stratégie européenne communiquée en juin 2000

Le 13 juin 2000, la Commission européenne a communiqué<sup>4</sup> au Conseil et au Parlement européen sa vision de la marche à suivre pour mener à bien la stratégie en matière d'information financière reprise dans le plan d'action de 1999.

Cette stratégie est composée de trois axes :

- **l'axe comptable**, consistant en l'utilisation des normes comptables internationales dès 2005, à tout le moins pour l'établissement des comptes consolidés des entreprises de l'Union européenne cotées sur un marché boursier ;
- **l'axe contrôle des comptes**, consistant en l'utilisation des normes d'audit internationales pour le contrôle légal des comptes, à tout le moins des sociétés soumises à l'obligation d'utiliser les normes comptables internationales ;
- **l'axe contrôle prudentiel**, consistant en l'obtention de l'assurance de l'égalité des conditions de concurrence et en la réduction des risques d'arbitrage réglementaire.

Il ressort de cette communication du 13 juin 2000 que la fonction de contrôle légal des comptes, qui vise à garantir une application adéquate des normes comptables, devra satisfaire à des critères exigeants de manière uniforme partout dans l'Union européenne.

Pour ce faire, la Commission européenne estime qu'il est urgent :

- de définir des standards pour le contrôle légal des comptes ;

1. « *Financial Services: Implementing the framework for financial markets: Action plan* », Communication de la Commission européenne, COM (1999) 232 du 11 mai 1999, 31 p.

2. *JOCE* n° C321 du 28 octobre 1996, p. 1. Voyez en particulier les paragraphes 3.37 et 3.38.

3. *JOCE* n° C143 du 8 mai 1998, p. 12. Voyez en particulier les paragraphes 3.7 et 3.8.

4. *Stratégie de l'Union européenne en matière d'information financière: la marche à suivre*, Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen du 13 juin 2000, COM(2000) 359 final, 12 p.

- de développer des normes d'éthique professionnelle;
- de mettre en place des systèmes d'assurance-qualité efficaces pour la fonction de contrôle légal des comptes.

Enfin, le comité de l'UE chargé des questions de contrôle légal des comptes (le *Committee on auditing* de la Commission européenne) est chargé<sup>1</sup>, dans le cadre de ce document, d'entreprendre des travaux visant à proposer à la Commission européenne le développement d'une approche commune en matière de normes d'audit et d'éthique professionnelle.

De ces divers travaux, deux recommandations ont été adoptées à ce jour:

- la recommandation de la Commission européenne<sup>2</sup> du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne;
- la recommandation de la Commission européenne<sup>3</sup> du 16 mai 2002 relative aux principes fondamentaux en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne.

Le *Committee on auditing* de la Commission européenne examine, depuis juin 2002, les standards à retenir au niveau européen pour le contrôle légal des comptes. De ces discussions, il ressort que l'approche «ISA +», à savoir l'utilisation des différentes normes internationales d'audit pour le contrôle légal des comptes de toutes les sociétés, le cas échéant complétées de dispositions permettant de tenir compte des spécificités soit au niveau européen, soit au niveau national, pourrait être retenue.

### 1.3. En 2002, réaction européenne à la suite de l'affaire Enron

Dans le cadre de la réunion du Conseil ECOFIN informel qui s'est tenu les 12 et 13 avril 2002 à Oviedo, ledit Conseil a entériné les conclusions du document de la Commission européenne présentant

les premières réponses de l'Union européenne aux questions politiques soulevées par l'affaire Enron.

Dans ce document<sup>4</sup>, la Commission préconise des mesures concernant les trois domaines relatifs au contrôle légal des comptes pour lesquels la Commission européenne estimait, en juin 2000, qu'il y a urgence:

- l'adoption par la Commission de sa recommandation sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes, d'ici à la fin avril;
- l'adoption par la Commission d'une nouvelle communication sur ses priorités en matière de contrôle légal des comptes, d'ici à septembre. Cette communication pourrait aborder notamment les questions suivantes:
  - l'utilisation, d'ici à 2005, des normes internationales d'audit (ISA) dans toutes les missions de contrôle effectuées dans l'Union;
  - des exigences minimales concernant l'organisation, au niveau national et éventuellement européen, d'une surveillance publique de la profession de l'audit, associant une forte proportion de personnes extérieures à la profession
  - le gouvernement d'entreprise en matière de contrôle légal des comptes, notamment en ce qui concerne le rôle futur des comités d'audit dans les sociétés européennes cotées en bourse;
  - l'adoption éventuelle d'un code d'éthique, destiné à protéger l'intégrité de la profession dans l'Union européenne;
  - la constitution d'une base juridique appropriée pour les initiatives communautaires en matière de contrôle légal des comptes, notamment par une actualisation de la huitième directive sur le droit des sociétés, qui concerne le contrôle légal des comptes;
- une évaluation, en 2003, de la mise en œuvre par les États membres de la recommandation relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne.

1. Voir à ce propos le paragraphe 27 de la Communication du 13 juin 2000.

2. JOCE n° L91 du 31 mars 2002, p. 91.

3. JOCE n° L191 du 19 juillet 2002, p. 22.

4. Note au Conseil EcoFin informel des 12 et 13 avril 2002 à Oviedo relative à une première réponse de l'Union européenne aux questions politiques soulevées par l'affaire Enron. Ce document est disponible sur internet à l'adresse suivante: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/news/](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/news/).

5. Cette recommandation a été adoptée par la Commission européenne le 16 mai 2002 et publiée au JOCE le 19 juillet 2002.

## 2. Prises de position en Belgique

Dans le cadre du premier avis du Conseil supérieur relatif à la préparation des Instituts au passage des normes comptables internationales, adopté le 20 septembre 2002, les membres du Conseil supérieur ont identifié quatre éléments fondamentaux auxquels devraient veiller les trois Instituts concernés :

- l'information régulière de leurs membres;
- la formation à la maîtrise des normes IAS/IFRS;
- l'adaptation du cadre normatif;
- la surveillance particulière des professionnels durant la période critique du passage au nouveau référentiel comptable par un nombre important d'entreprises.

Le «*Mission statement*» de la Commission des normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatif à l'adaptation des normes et des recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux normes d'audit internationales, adopté le 4 octobre 2002 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, constitue un premier élément de réponse du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à l'adaptation du cadre normatif auxquels sont soumis les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

### 2.1. Approche «ISA +»

A la lecture du document transmis le 23 octobre 2002, les membres du Conseil supérieur ne peuvent que se réjouir de constater que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a pris une position cohérente avec les discussions tenues actuellement au sein du *Committee on auditing* de la Commission européenne.

En effet, comme annoncé dans le rapport annuel 2001 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises<sup>1</sup>, il est proposé de scinder à l'avenir les recommandations de révision en trois sections :

- la section 1 contiendrait la traduction littérale de la norme ISA;
- la section 2 reprendrait les références aux dispositions législatives ou réglementaires spécifiques au droit belge;
- la section 3 contiendrait les lignes de conduite et d'interprétation du texte repris en section 1 au vu du contexte national.

Cette présentation devrait permettre, de l'avis des membres du Conseil supérieur, l'application d'une approche de type «ISA +», au sens des débats actuels au sein du *Committee on auditing* de la Commission européenne, évoqués ci-avant sous le point 1.2.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant attirer l'attention sur l'importance respective que revêtent les sections 1 et 3 de ces textes normatifs dans la mesure où la section 1 devient le texte de référence auquel doivent se référer les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs travaux de révision et que la section 3 contient les éléments de ligne de conduite spécifiques au contexte belge. Il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que les réviseurs d'entreprises disposent, comme par le passé, d'un cadre normatif compréhensible par tous, et tenant compte de l'environnement belge.

Dans le cadre de la communication des projets de textes normatifs, mais également des textes définitifs, il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que les réviseurs d'entreprises soient clairement informés qu'à l'avenir ils doivent respecter en tout point le prescrit de la section 1 et que les sections 2 et 3 ont été ajoutées, d'une part, pour faciliter la compréhension du texte international et, d'autre part, pour mettre en lumière les éventuelles spécificités du cadre légal et réglementaire belge.

Les membres du Conseil supérieur insistent sur l'importance qu'ils accordent au fait que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises attire l'attention

1. Institut des Réviseurs d'Entreprises, Rapport 2001, pp. 232-233.

sur le rôle central de la section 1 des différentes recommandations. A cet effet, il est proposé d'ajouter systématiquement à côté du titre général «recommandation de révision» une note de bas de page précisant le rôle central de la section 1. Cette note de bas de page devrait également être répétée dans le Vademecum du réviseur d'entreprises reprenant la compilation de l'ensemble des normes et recommandations<sup>1</sup> auxquelles doivent se référer les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

Enfin, dans le cadre de l'envoi de la circulaire transmettant le texte définitif des normes et recommandations, il est proposé de mentionner clairement dans le corps même du texte de la lettre circu-

laire l'importance qu'il convient d'apporter à la section 1.

Pour éviter tout problème de compréhension quant à l'importance respective des trois sections proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises mais également dans un souci de clarté, les membres du Conseil supérieur proposent au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de structurer les trois sections de manière différente. Il serait, en effet, utile pour les réviseurs d'entreprises de disposer d'un texte normatif clair abordant en parallèle les aspects de la section 1 et de la section 3.

A cet effet, les membres du Conseil supérieur proposent la présentation suivante:

Cadre légal et réglementaire ( <i>l'équivalent de la section 2</i> )	
Texte normatif ( <i>l'équivalent de la section 1</i> )	Les interprétations et spécificités nationales ( <i>l'équivalent de la section 3</i> )

Dans le cadre de l'approche «ISA +», une telle présentation reviendrait à présenter dans la colonne de gauche les normes ISA et dans la colonne de droite les «+».

## 2.2. Méthode de travail et ordre des travaux de la Commission des normes de révision

### 2.2.1. Aspects généraux

Du «*Mission statement*» transmis pour avis, il ressort que les travaux de la Commission des normes de révision, pour l'année à venir, sont de deux types :

- l'adoption des textes normatifs selon la nouvelle structure (décrite ci-avant sous le point 2.1.);
- la mise à jour des normes et recommandations actuelles pour ce qui concerne les références au Code des sociétés et à son arrêté royal d'exécution. Une distinction est faite, à ce propos, selon qu'il s'agit d'adaptations de nature purement formelle ou d'adaptations quant au fond du texte normatif.

Compte tenu du délai restreint dont dispose le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour adopter l'ensemble des normes internationales d'audit, sous la forme d'«ISA +», les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur l'utilité de se pencher à deux reprises sur chaque texte: une première fois pour l'adaptation des références au droit des sociétés et au droit comptable (accompagnée, le cas échéant, d'adaptations quant au fond) et une seconde fois pour la rédaction des textes normatifs selon la nouvelle structure.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent néanmoins laisser à l'appréciation du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le choix des méthodes de travail retenues au sein de la Commission des normes de révision. **Ils insistent cependant sur l'importance qu'ils accordent au respect de l'échéancier transmis pour l'année 2003. En effet, il importe que les réviseurs d'entreprises disposent de leur nouveau référentiel en matière de normes d'audit au plus tôt et ce au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2004.** Ceci devrait permettre aux réviseurs d'entreprises ayant

1. Il va de soi que, dans un premier temps, cette note de bas de page ne devrait figurer que pour les normes et recommandations utilisant la nouvelle présentation en trois sections.

une mission de contrôle légal des comptes dans une société devant établir des comptes consolidés conformes aux normes IAS/IFRS d'être en mesure d'effectuer leurs travaux d'audit dans des conditions acceptables.

En ce qui concerne la liste des normes ISA à transposer au niveau national, les membres du Conseil supérieur souhaitent également attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur l'importance que revêt le projet norme ISA, intitulé «*Reporting on compliance with International Financial Reporting Standards*» discuté actuellement au sein de l'IFAC.

Il est indispensable de l'avis des membres du Conseil supérieur d'informer dès à présent les réviseurs d'entreprises de la portée de ce projet de norme et de transposer celle-ci dans le cadre normatif belge dès que le texte sera adopté au niveau international dans la mesure où une guidance est donnée dans les situations que rencontreront les réviseurs d'entreprises exerçant une mission de contrôle légal des comptes dans des entreprises souhaitant anticiper l'obligation décidée au niveau européen de publier les comptes consolidés des sociétés de l'Union européenne cotées en bourse selon les normes IAS/IFRS à partir de 2005.

#### 2.2.2. Autres aspects

A la lecture du «Mission statement» adopté par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, les membres du Conseil supérieur ont souhaité mettre en lumière un certain nombre de questions relatives au document transmis qu'ils souhaiteraient poser:

##### – La distinction entre normes et recommandations est-elle supprimée?

Dans l'affirmative, s'orientent-elles vers des textes de types «normes» ou de type «recommandations». En d'autres termes, est-il possible de déroger aux dispositions contenues dans les textes normatifs de type «ISA +» dans les cas visés actuellement dans le paragraphe 1.1.2. c) des normes générales de révision?

Dans l'affirmative, cette distinction disparaît-elle également pour les normes et recommandations (non liées au contrôle légal des comptes) communes à plusieurs Instituts ?

##### – Les normes «ISA +» de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises respecteront-elles la numérotation retenue au niveau international?

Dans l'affirmative, cela signifierait la disparition des normes générales de révision.

D'autres exemples sensibles ont été énoncés dans le premier avis du Conseil supérieur<sup>2</sup> relatif à la préparation des Instituts au passage des normes comptables internationales, adopté le 20 septembre 2002.

### 2.3. Travaux de la Commission des normes de révision dans un environnement international

Depuis de nombreuses années, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a marqué le souhait que les normes et recommandations de révision applicables aux missions de contrôle légal des comptes effectuées par les réviseurs d'entreprises soient cohérentes avec les normes d'audit recommandées au niveau international.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il apparaît souhaitable que les membres de la Commission des normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises puissent jouer à l'avenir un rôle proactif dans le processus d'élaboration des normes internationales d'audit de manière à être en mesure d'adapter dans les plus brefs délais les textes normatifs belges, que ce soit lorsqu'une nouvelle norme ISA est adoptée au niveau international ou lorsque une norme ISA existante est modifiée.

Dans ce contexte, il importe qu'une dynamique soit mise en place entre les travaux de ladite commission de l'IRE et les débats menés au niveau international de manière à disposer à tous les niveaux de l'information et de l'expérience nécessaires.

1. «Les «recommandations» de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier», Normes générales de révision, paragraphe 1.1.2.c), Vademecum du réviseur d'entreprises 2001, p.464.

2. Voyez à ce propos le point 3.3. dudit avis.

# annexe VIII

## Introduction

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>1</sup> et a succédé au Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable. Il a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.<sup>2</sup>

Conformément aux dispositions légales, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) a soumis pour avis, le 21 octobre 2002, la recommandation relative à la « communication des questions touchant à l'audit avec les personnes chargées du gouvernement d'entreprise ».

Cette recommandation constitue une première transposition concrète d'une norme ISA (International Standard of Auditing) et fait suite au Mission Statement adopté par l'IRE. Ce « Mission Statement » fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur du 16 janvier 2003 à lire conjointement avec le présent avis. Il ressort de la méthode de travail de l'IRE que la Belgique applique la méthode de transposition des normes ISA internationalement reconnues et complétées pour former des normes « ISA+ ».

Cette norme ISA 260 traite de la communication, d'une manière structurée et selon une procédure déterminée, des constatations relatives à la gestion d'une entité faites par le commissaire dans le cadre de sa mission de contrôle, à la société contrôlée et en particulier aux personnes chargées de la gestion de cette entité. À cet effet, la norme ISA 260 détermine les règles permettant d'identifier les personnes au sein de l'entité auxquelles le commissaire doit transmettre cette information particulière. La norme ISA 260 mentionne également un certain nombre d'exemples pouvant constituer l'objet de telles communications. On citera les modifications dans la politique comptable de la société ayant une influence considérable sur les comptes annuels, les mentions attendues dans le rapport du commissaire influençant le type d'attestation, des désaccords avec le « management » pouvant influencer de manière significative les comptes annuels ou le rapport du commissaire ou encore d'autres aspects requérant l'attention des personnes chargées de la gestion de l'entité, ... Il ressort de cette norme que des accords doivent être convenus quant au moment et à la forme de la transmission d'informations. Cette norme précise clairement que cette procédure ne peut être considérée par le commissaire comme un substitut à l'émission d'un rapport modifié. En outre, il convient de tenir compte des dispositions particulières normatives qui sont d'application en droit belge.

1. M.B., 11 mai 1999.

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

## Avis

### 1. Commentaire général

La recommandation de l'IRE soumise pour avis comprend trois volets. Le premier volet contient la traduction de la norme internationale d'audit ISA 260. Le deuxième volet est consacré aux dispositions légales et réglementaires belges ayant trait à ces normes spécifiques. Le troisième volet contient un commentaire de l'application de la norme ISA 260 dans le contexte belge. Cette méthode de travail a déjà été annoncée dans le rapport annuel 2001 de l'IRE.

Le Conseil supérieur se réjouit de la méthode retenue. En effet, elle permet aux professionnels de se baser sur les normes originales en la matière, tout en mettant à la disposition des réviseurs une guidance permettant l'application concrète de ces normes en Belgique en tenant compte des spécificités belges relatives à l'exercice de la mission du commissaire. Il n'en demeure pas moins qu'il convient d'assurer la plus grande sécurité juridique possible. Ceci implique qu'il doit être précisé clairement que le troisième volet offre la guidance permettant au commissaire d'appliquer dans le cadre belge les dispositions contenues dans la norme ISA 260. *La partie principale de cette recommandation reste la norme ISA 260 proprement dite.* Dans ce contexte, les membres du Conseil supérieur se réfèrent explicitement à leur recommandation sous le titre 2.1 in fine de l'avis du 16 janvier 2003 relatif au «Mission Statement» et l'approche qui y est soutenue. La rédaction actuelle de la recommandation soumise pour avis ne donne pas la clarté voulue en la matière dans la mesure où la partie 2 ne contient pas exclusivement des références normatives au contexte belge spécifique, mais aussi un premier commentaire (paragraphe 2, 3<sup>e</sup> alinéa). En outre, la première mention de la tâche que cette recommandation impose au commissaire se situe au niveau du paragraphe 5 de la partie 3. Ce paragraphe ne contient d'ailleurs aucune précision quant au contenu des rapports à transmettre.

1. Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler une remarque générale. Le paragraphe 1<sup>er</sup> de la norme ISA 260 traite de la transmission d'informations entre l'«*auditor*» et «*those charged with the governance of an entity*». «Governance» a été traduit, en néerlandais, par «*deugdelijk bestuur*» et en français par «gouvernement d'entreprise». Les membres du Conseil supérieur estiment, en particulier, que la traduction néerlandaise a une portée qui ne correspond pas nécessairement à la version anglaise. En effet, «*deugdelijk bestuur*» contient déjà un jugement de valeur alors que la version anglaise ne se prononce pas sur la qualité («*deugdelijk*») du gouvernement. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il serait dès lors préférable de parler de «*personen belast met het beheer van de entiteit*». En outre, cette approche plus générale ne pourrait en aucun cas prêter à confusion dans la mesure où le paragraphe 3 décrit les personnes visées. Par ailleurs, ce paragraphe contient une référence explicite au «*deugdelijk bestuur*», ce qui correspond à la version anglaise de la norme.

il importe également, de l'avis du Conseil supérieur, de s'assurer que l'interprétation comprenne toutes les dispositions de la norme ISA 260 nécessitant des précisions. C'est également dans cette perspective que l'examen de la recommandation de l'IRE a été effectué.

Le Conseil supérieur a constaté qu'un certain nombre de sociétés et d'autres entités ont été tenues de désigner ou ont désigné sur une base volontaire un collège de commissaires. Les membres du Conseil supérieur estiment à ce propos qu'il importe que la présente recommandation précise et commente les méthodes de travail et les procédures utilisées, d'une part, au sein du collège de commissaires et, d'autre part, entre ce collège et l'entité chargée de recevoir les informations visées par la norme ISA 260. La sécurité juridique impose de fournir une guidance à ces commissaires dans le cadre de l'application de la norme ISA 260.

### 2. Remarques particulières relatives aux trois volets de la recommandation de l'IRE

#### 2.1. Partie 1 : traduction de l'ISA 260

Il n'appartient pas au Conseil supérieur de porter un jugement sur les traductions néerlandaise et française de la norme ISA 260.<sup>1</sup>

#### 2.2. Partie 2 : Références aux dispositions législatives ou réglementaires spécifiques

- La deuxième partie contient un certain nombre de dispositions importantes du Code des sociétés belge relatives aux relations entre la société contrôlée et le commissaire. Il est également fait référence à la recommandation européenne relative à l'indépendance du commissaire. Cette recommandation n'ayant pas de caractère contraignant, les membres du Conseil supérieur

relèvent par conséquent qu'aucune référence n'est faite à une quelconque disposition réglementaire belge en la matière.

D'une manière plus générale, les membres du Conseil supérieur estiment que ce renvoi aux dispositions du Code des sociétés est trop limité. En effet, comme précisé explicitement dans le paragraphe 8 de la norme ISA 260, d'autres entités soumises au contrôle sont également visées. La norme ISA 260 mentionne, en effet, explicitement certaines instances publiques, les organisations sans but lucratif et d'autres entités privées. La partie 2 se limite toutefois à une référence (implicite) à toutes les sociétés contrôlées<sup>1</sup> et, par une référence explicite à l'article 522 du Code des sociétés, aux sociétés anonymes. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient également de préciser le champ d'application de cette norme pour les autres entités. À tout le moins, référence devrait être faite aux dispositions pertinentes de certaines autres entités visées par la norme ISA 260, telles que les entreprises publiques, les établissements de crédit, les mutuelles, les entreprises d'assurances, les associations sans but lucratif,...

- En outre, se pose la question de savoir si, en ce qui concerne la société anonyme, il ne convient pas de mentionner explicitement la nouvelle structure d'organisation en deux parties rendue possible par la loi du 2 août 2002 dite de «*corporate governance*». Cette mention est d'autant plus important que le paragraphe 17 de la norme ISA 260 renvoie expressément à la discussion sur les «*audit matters of governance interest with management*».

- Dans la mesure où la troisième partie fait également explicitement référence à l'action du commissaire amené à émettre un rapport autre que sans réserve, les membres du Conseil supérieur estiment qu'un renvoi à l'article 138 du Code des sociétés doit être intégré.

- Comme relevé ci-avant, le Conseil supérieur constate que le paragraphe 2 de la partie 2 ne se limite pas exclusivement à une reproduction du texte légal. De l'avis des membres du Conseil supérieur, le dernier alinéa du paragraphe 2 doit être transféré en partie 3. En effet, le texte actuel ne correspond pas à la forme de transposition des normes ISA annoncée, prévoyant que la deuxième partie contient les références au cadre réglementaire belge applicable.

Cette disposition mérite aussi une formulation différente. L'article 522 du Code des sociétés donne la possibilité au conseil d'administration de créer des comités. Si le conseil procède, conformément aux dispositions de l'article 522, §1<sup>er</sup> du Code des sociétés, à la création d'un comité d'audit, ce comité d'audit n'aura pas nécessairement la compétence requise par le paragraphe 2. En effet, l'article 133 du Code des sociétés précise que les statuts doivent créer ledit comité.<sup>2</sup> Ce n'est que dans ce cas que le comité d'audit disposera de la compétence légale.

- De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'importance de la nouvelle réglementation en matière d'indépendance nécessite la mention explicite de l'article 133, alinéa 5 du Code des sociétés dans le corps du texte, et non pas dans une note de bas de page au paragraphe 4. Ces dispositions ont en effet une caractère contraignant, alors que tel n'est pas le cas pour la recommandation européenne.

### 2.3. Partie 3: Interprétation de la norme ISA

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que le Conseil de l'IRE s'est efforcé de convertir en recommandation de façon adéquate la relation difficile entre une norme internationale d'audit (ISA) et la législation particulière belge en la matière. Ainsi l'Institut fournit une guidance utile pour le professionnel.

1. Par la référence à l'article 133 du Code des sociétés.

2. Voir doctrine, I. DE POORTER et C. VAN DER ELST, "De onafhankelijkheid van de commissaris", in *Financiële regulering, op zoek naar nieuwe evenwichten*, M. Tison, J. Cerfontaine et C. Van Acker (eds.), Anvers, Intersentia, 2003, à paraître, n°66.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler un certain nombre de questions et de remarques à propos de certains paragraphes dans cette partie de la recommandation.

### 2.3.1. Partie 3 : Introduction

- Le paragraphe 1<sup>er</sup> précise que les principes relatifs au gouvernement d'entreprise couvrent la responsabilité de l'organe de gestion en la matière. Les membres du Conseil supérieur proposent de supprimer cette phrase. En effet, non seulement tous les « principes » ne traitent pas de la responsabilité de la gestion, mais, en outre, en Belgique, les règles de responsabilité sont intégrées dans la loi. Les recommandations ne servent que de fil conducteur pour la détermination de la responsabilité. Dès lors, il s'agit plutôt d'un cadre de référence.
- Le deuxième alinéa du paragraphe 1<sup>er</sup> n'offre une sécurité juridique au commissaire que dans la mesure où l'entité contrôlée dispose d'un organe d'administration ou puisse clairement démontrer dans la loi ou les statuts sa compétence d'« organe de contrôle ». Tel n'est pas toujours le cas. À titre d'exemple, on peut se référer au comité d'audit créé par le conseil d'administration sur la base de l'article 522, §1<sup>er</sup> du Code des sociétés, sans que cela ne figure dans les statuts. Il n'est pas du tout évident pour le commissaire de déterminer si, dans ce cas, c'est le conseil d'administration ou si c'est le comité d'audit qui doit être considéré comme « organe de contrôle ». En effet, le paragraphe 2, alinéa 2 *in fine* peut être interprété comme si les compétences que l'organe d'administration accorde au comité d'audit peuvent jouer un rôle.

Il convient également d'examiner la rédaction actuelle de l'alinéa 2 du paragraphe 1<sup>er</sup> pour s'assurer que celui-ci donne suffisamment de clarté dans le cadre du contrôle d'entités autres que les sociétés anonymes. À titre d'exemple, le Conseil supérieur se réfère à la nouvelle obligation de l'ar-

ticle 61 du Code des sociétés. Ainsi, par exemple, un représentant fixe de l'administrateur-personne morale d'une société en commandite par actions, peut-il être considéré comme un « organe de contrôle » ?

- Comme précisé ci-dessus dans l'avis relatif à la partie 2, la rédaction actuelle de la compétence du comité d'audit ne correspond pas au texte légal. Il en découle que le premier alinéa du paragraphe 2 doit être adapté. En effet, il n'est pas certain qu'un comité d'audit soit chargé de plein droit du « contrôle permanent » si ce comité a été créé par l'organe d'administration.

À titre général, les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention sur le fait que l'article 522, §1<sup>er</sup> du Code des sociétés précise explicitement que le conseil d'administration reste responsable. Il en découle que seuls les règlements internes à la société peuvent être envisagés.

- De l'avis du Conseil supérieur il convient également de compléter la première phrase de l'alinéa 2 du paragraphe 2 dans la mesure où le commissaire est tenu d'examiner si chaque entité dispose d'un organe de contrôle. Ce n'est que dans la mesure où un « organe de contrôle » (à ne pas confondre avec « l'organe d'administration ») est créé, qu'un examen supplémentaire s'impose.
- En ce qui concerne le paragraphe 3, le Conseil supérieur estime qu'il convient de préciser clairement que la personne chargée du contrôle du gouvernement d'entreprise ne peut pas toujours être considérée comme le « seul » interlocuteur indiqué. En effet, à défaut d'une réglementation légale en la matière, il est possible qu'une société anonyme ayant une structure duale désigne un membre du comité de direction comme personne chargée du contrôle du gouvernement d'entreprise. Dans ce cas, il convient de ne pas limiter l'échange d'information à la seule personne concernée.

Il convient par ailleurs de prendre position quant à la possibilité (ou non), dans le contexte belge, d'une discussion avec le comité de direction au sens des recommandations contenues dans les paragraphes 3 et 17 de la norme ISA 260, dans le cadre d'entités présentant une structure duale. D'autres options sont également envisageables. En effet, la loi belge permet de créer un organe de gestion journalière au sein d'une société anonyme. Il convient de renforcer la sécurité juridique, d'une part, en faisant explicitement référence aux paragraphes 3 et 17 de la norme ISA 260 d'une part, et, d'autre part, en mettant à la disposition du commissaire une guidance quant à la manière de transposer cette norme dans le contexte belge.

- Le paragraphe 4 semble l'endroit idéal pour faire référence au paragraphe 12 de la norme ISA 260. En effet, les membres du Conseil supérieur estiment que la partie 3 ne précise pas explicitement que la communication relative aux aspects d'administration n'a lieu que dans la mesure où les constatations sont faites dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels.

### 2.3.2. Partie 3 : Dispositions communes à toutes les entités contrôlées

- Le Conseil supérieur est d'avis que le paragraphe 7 ne résout pas toutes les questions en la matière. La rédaction actuelle ne fait, en effet, qu'une distinction entre les questions posées par l'organe de gestion d'une entité qui n'est pas une société de capitaux (alinéa 1), les questions d'un administrateur d'une société de capitaux (alinéa 2) et les questions des administrateurs-délégués d'une organe d'administration (alinéa 3). Il n'y a dès lors pas de réponse à la question de savoir comment le commissaire doit réagir quand, dans le contexte d'une société de capitaux, un «ensemble de questions» lui est soumis, non pas par un organe d'administration, mais par un autre organe, tel un comité de direction ou une personne

chargée du contrôle du gouvernement d'entreprise qui n'est pas membre du conseil d'administration.

De l'avis du Conseil supérieur la relation entre les différents alinéas du paragraphe 7 doit être précisée. Est-il, en effet, correct que dans les seules sociétés de capitaux il est répondu à toutes les questions d'un administrateur alors que celles d'autres entités doivent être formulées par l'organe de gestion? Faut-il en déduire qu'une question posée par un membre d'un organe de gestion d'une entité, autre qu'une société de capitaux, doit rester sans réponse alors que la question posée par un administrateur ou un gestionnaire d'une société de capitaux est suivie d'une réponse? Il est probable que le texte doit être interprété de telle façon que, dans les deux cas, la question doit être posée par «l'organe de gestion». Cette interprétation correspond à la doctrine en vigueur.<sup>1</sup>

- Le paragraphe 8 renvoie au paragraphe 19 de la norme ISA 260. Ce paragraphe recommande au commissaire de prévenir l'organe d'administration avant de remettre un rapport, autre qu'un rapport sans réserve. La norme ISA 260 a cependant une portée différente dans la mesure où le commissaire doit à nouveau communiquer aux personnes chargées de la gestion, toute constatation antérieurement communiquée ayant un impact significatif sur les comptes annuels. Cette communication ne dépend pas du type de déclaration fournie.

De manière générale, le Conseil supérieur soutient l'interprétation large préconisée par la recommandation. Le Conseil supérieur souhaite néanmoins que des précisions en la matière soient apportées afin d'éviter toute confusion.

- Le paragraphe 9 impose au commissaire de communiquer certaines constatations. La première phrase de ce paragraphe ne précise cependant pas à qui cette communication doit être faite. Il convient de préciser ceci de façon explicite.

1. Voir entre autres L. SIMONT, «L'administrateur d'une société anonyme agissant isolément a-t-il un droit d'investigation individuel?», *R.P.S.* 1963, 189-194 et P. COLLE, «het (begrensd) recht op informatie van de individuele vennootschapsbestuurder», dans *Liber Amicorum Yvette Merchiers*, Bruges, Die Keure, 2001, 451.

En ce qui concerne le renvoi aux autres normes et recommandations, il importe qu'une règle soit mise sur pied pour qu'une modification de la norme à laquelle il est fait référence conduise également à une adaptation du renvoi dans la recommandation relative à la norme ISA 260.

### 2.3.3. Partie 3: procédures particulières relatives aux entités avec organe de contrôle

- L'interprétation large des notions «*governance*» et «*persons charged with governance of an entity*» proposée par le Conseil supérieur a une conséquence sur la rédaction et le positionnement du paragraphe 10. En effet, le commissaire devra toujours vérifier à quelles personnes ou à quel organe de l'entité le rapport sur le contenu de la norme ISA 260 devra être communiqué. Il en découle que le paragraphe 10 devra être traité plus tôt. Ceci découle également de la norme ISA 260 proprement dite à laquelle le paragraphe 10 fait référence. Le paragraphe 5 de la norme ISA 260, suivant immédiatement l'introduction, traite, en effet, déjà la question de l'organe ou des personnes auxquelles le commissaire doit communiquer l'information. À cet égard, les membres du Conseil supérieur estiment que cette interprétation doit également expliquer ces notions qui n'ont pas encore été traitées par le droit belge. À titre d'exemple, il peut être fait référence au paragraphe 17 de la norme ISA 260 consacré à la «*gestion de l'entité*» et à l'«*audit*».

Les membres du Conseil supérieur sont également d'avis que la norme ISA 260 a pour but d'imposer au commissaire une obligation de communiquer et ce même dans les cas où un organe de surveillance distinct au sens de la norme ISA 260 ne peut pas être identifié.

- Le paragraphe 10 fait également explicitement référence au paragraphe 9 de la norme ISA 260. Sous ce paragraphe, la norme ISA 260 se réfère à la lettre de confirmation. Les membres

du Conseil supérieur estiment qu'à cet égard, il convient d'expliquer au commissaire quelle est la relation entre cette disposition et la recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'acceptation de la mission de révision par un reviseur d'entreprises.

- Enfin, les membres du Conseil supérieur estiment que ce troisième volet doit également clairement expliquer comment les commissaires doivent appliquer la norme ISA 260 pendant une période de transition, pour laquelle plus aucune lettre de confirmation est délivrée dans la mesure où le but n'est pas de ne faire appliquer la norme ISA 260 qu'au début d'un nouveau mandat.

Une autre question qui se pose est celle de savoir pourquoi les dispositions ne sont pas explicitement mentionnées dans le paragraphe 9 de la norme ISA 260. De l'avis du Conseil supérieur, il ne suffit pas que seul le paragraphe 10 mentionne le fait que le paragraphe 9 de la norme ISA 260 est également visé.

- Le paragraphe 11 contient une liste non-exhaustive des données ou des circonstances nécessitant une communication. Il convient d'insister suffisamment sur le fait que les mentions sous le paragraphe 11 de la norme ISA 260 ne sont citées qu'à titre d'exemples.

À ce propos, le Conseil supérieur estime qu'il convient, dans le contexte belge, d'être attentif aux nouvelles dispositions relatives à l'indépendance du commissaire. Plus particulièrement, le Conseil supérieur estime que cette «*norme ISA +*» se prête à tenir compte d'un certain nombre de dispositions abordées dans son avis du 24 octobre 2002 relatif au projet d'arrêté royal relatif à l'indépendance du commissaire. Des constatations faites dans cet avis, il résulte que le Roi n'est pas habilité à implémenter toutes les dispositions de la recommandation européenne relative à l'indépendance de l'ordre judiciaire belge.

Dans ce contexte, l'IRE dispose de la possibilité de prévoir les dispositions nécessaires dans cette recommandation.

Plus particulièrement, il s'agit de la recommandation suivante de l'avis du 24 octobre 2002 :

*«Exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et transposition de la recommandation européenne*

*... Le texte du projet d'arrêté royal [relatif à la liste des prestations qui affectent l'indépendance] traite de deux obligations distinctes :*

- 1) ...
  - 2) *informer l'organe de gestion, au moins chaque année, par écrit*
- ...

*Pour ce qui concerne le second volet, la communication par écrit, au moins une fois par an, à l'organe de gestion des mesures prises pour réduire les menaces à l'encontre de l'indépendance, le projet d'arrêté royal rencontre partiellement la recommandation européenne 4.1.2. (1).*

*Cette recommandation vise la mention écrite :*

- *des honoraires que la société contrôlée et les sociétés qui y sont liées paient à l'«organe de gouvernance» d'une «entité présentant un intérêt public» ;*
- *des détails concernant toutes les relations qui peuvent être considérées comme susceptibles de nuire à l'indépendance et à l'objectivité du commissaire, et*
- *des mesures de sauvegarde y afférentes mises en place.*

*De même, la recommandation européenne [4.1.2. (1) (b) et (c)] impose au commissaire de confirmer par écrit qu'il agit effectivement en toute indépendance et d'examiner ensuite ces questions mentionnées ci-avant avec l'«organe de gouvernance» du client.*

....

*Le Conseil supérieur est dès lors d'avis que, dans la mesure où il s'avère impos-*

*sible de rencontrer les recommandations européennes par la voie de réglementation, il incombe à l'Institut des réviseurs d'entreprises d'adopter les normes professionnelles nécessaires. Le législateur a donné à l'IRE les compétences nécessaires dans la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, lui-même des initiatives afin d'inciter l'IRE à adopter des normes et recommandations en la matière.»*

Dans le cadre des normes ISA +, l'IRE possède la compétence pour introduire dans l'ordre judiciaire belge les aspects de la recommandation européenne non-intégrés dans le cadre réglementaire belge.

- Les remarques susmentionnées relatives à l'interprétation des missions du comité d'audit (2.3.1, paragraphe 2) en tant qu'organe de surveillance, impliquent un réexamen de l'alinéa 2 du paragraphe 12. En effet, dans ce cas, il conviendra de rapporter plus fréquemment à l'organe de gestion que l'alinéa 2 de ce paragraphe ne laisse entendre.
- Le paragraphe 14 devra également être réexaminé dans le contexte de la remarque ci-dessus.
- Le Conseil supérieur constate que le deuxième alinéa du paragraphe 15 n'est pas achevé. Les membres du Conseil supérieur insistent également sur l'importance à accorder à l'urgence et à la sensibilité des éléments qui sont appelés à faire l'objet d'une communication.

### 3. Considérations finales

Le Conseil supérieur constate que l'interprétation ne prête pas attention à la partie de la norme ISA 260 consacrée aux aspects spécifiques de l'autorité publique. De l'avis des membres du Conseil supérieur, la partie 3 doit également contenir les indications nécessaires. À tout le moins, il convient de préciser dans quelle mesure cette partie peut être d'application en Belgique.



# annexe IX

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a adopté le 4 octobre 2002 et transmis au Conseil supérieur un projet de modification des Normes générales de révision. Un complément de projet de modification des Normes générales de révision a été adopté par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 8 janvier 2003 et transmis au Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

## 1. Contexte

Les Normes générales de révision adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 2 décembre 1983 ont fait l'objet d'une révision en profondeur en 1997 visant à rendre le Chapitre III desdites normes générales en conformité avec la norme d'audit internationale<sup>2</sup> ISA 700 relative à l'attestation émise par les reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

En juin 2000, la Fédération des Experts comptables Européens publiait une étude<sup>3</sup> comparative relative au contenu du rapport d'audit publié par les différents pays européens. De cette étude, il ressort que le cadre normatif belge est, dans une large mesure, respectueux des prescriptions internationales reprises dans la norme ISA 700. Deux différences ont cependant été identifiées par la FEE :

- en ce qui concerne le paragraphe ISA 700.2 précisant que «*The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements*»;
- en ce qui concerne le paragraphe ISA 700.6 précisant que «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor*».

Dans le rapport annuel 2000 du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, il ressort du texte relatif à l'examen de

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
2. ISA 700 «*The Auditor's report on financial statements*», IFAC Handbook 2001 – Technical Pronouncements.
3. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages.

cette étude de la FEE que le Conseil de l'IRE «*estime que le paragraphe 2 de la norme ISA doit être transposé dans ses normes générales de révision*»<sup>1</sup>.

En outre, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises précise qu'il «*adoptera dans le courant de l'année 2001, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques, une disposition insérant dans le paragraphe 3.3. des normes générales de révision la disposition contenue dans la paragraphe 2 de la norme ISA 700 (ajout d'un paragraphe 3.3.3.bis)*».

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises mentionne par ailleurs que cette modification des normes générales de révision sera purement formelle et n'entraînera aucune modification quant à la manière dont les reviseurs d'entreprises effectueront le contrôle légal des comptes.

Il n'est par contre nullement fait mention, dans le rapport annuel 2000 du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de la différence soulignée par la FEE en ce qui concerne le paragraphe ISA 700.6.

## 2. Propositions du 4 décembre 2002 d'adaptations «formelles» du chapitre III des Normes générales de révision

Après examen du document visant à intégrer les adaptations de nature purement formelles, adopté par le Conseil le 4 décembre 2002, il en ressort que les adaptations suivantes ont été apportées au texte actuel des normes générales de révision :

- remplacement de l'expression «*commissaire-reviseur*» par celle de «*commissaire*» ;
- mention des deux références au droit des sociétés et au droit comptable (anciennes références et nouvelles références depuis 1999 (pour ce qui concerne le droit des sociétés et la loi comptable) et depuis 2001 (pour ce qui concerne l'arrêté royal en matière comptable)) ;
- remplacement du premier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision :
  - texte actuel : «*Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et le destinataire principal du rapport.*» ;
  - texte proposé : «*Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et la qualité du destinataire principal du rapport*» ;

- suppression (uniquement dans la version française du texte transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises) de la dernière phrase du dernier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision :
  - texte actuel : «*Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.*» ;
  - texte proposé : «*Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires*» ;

1. Rapport 2000 de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Voyez point 5 relatif au rapport de révision et en particulier le point 5.1. intitulé «*Etude de la FEE*», pp. 118-120.

- adaptation du paragraphe 3.3.1. des normes générales de révision de manière à remplacer, d'une part, le sigle «IASC» par celui de l'«IASB» et, d'autre part, le sigle de l'«IAPC» par celui de l'«IAASB»:
  - texte actuel: «Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Committee, le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du *commissaire-réviseur* sur les comptes annuels».
  - texte proposé: «Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Board (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing and Assurance Services Board (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du *commissaire* sur les comptes annuels»;
- ajout d'un paragraphe 3.4.5. aux normes générales de révision, libellé comme suit: «Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers».

différents pays européens<sup>1</sup> de juin 2000 de la Fédération des Experts comptables Européens, il ressort que le paragraphe ISA 700.2 précise que «*The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements*» alors que cette phrase n'est pas reprise dans le texte des normes générales de révision adopté en 1997.

En vue de respecter cette disposition de la norme ISA 700, il est proposé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'ajouter un paragraphe 3.4.5. dans les normes générales de révision, libellé comme suit: «Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers».

D'une manière générale, les membres du Conseil supérieur soutiennent cette initiative du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises visant à rapprocher le texte des normes générales de révision du cadre normatif international.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient cependant de s'interroger sur l'endroit où cet alinéa doit être inséré. En effet, le paragraphe ISA 700.2 aborde cette problématique en début de norme dans une partie introductive ayant une portée générale.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'intégration de ce principe sous le paragraphe 3.4. des normes générales de révision qui ne traite que de ce qu'il convient de mentionner dans le rapport de révision ne semble dès lors pas être le plus approprié.

Les membres du Conseil supérieur marquent une nette préférence pour l'intégration de ce principe fondamental sous le paragraphe 3.3. des normes générales de révision, qui traite notamment de l'exposé, en termes généraux, des objectifs de la révision des comptes et de la façon dont les contrôles ont été effectués.

Les membres du Conseil supérieur proposent dès lors que le Conseil de

## 2.1. Ajout d'un paragraphe 3.4.5. aux normes générales de révision

De l'étude comparative relative au contenu du rapport d'audit publié par les

1. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages.

l'Institut des Réviseurs d'Entreprises réexamine la décision prise en 2000 visant à insérer «dans le paragraphe 3.3. des normes générales de révision la disposition contenue dans le paragraphe 2 de la norme ISA 700 (ajout d'un paragraphe 3.3.3.bis)»<sup>1</sup>.

## 2.2. Remplacement du premier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision

De l'étude comparative relative au contenu du rapport d'audit publié par les différents pays européens<sup>2</sup> de juin 2000 de la Fédération des Experts comptables Européens, il ressort que le paragraphe ISA 700.6 précise que «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use de term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor*»<sup>3</sup>.

En vue de respecter cette disposition de la norme ISA 700, il est proposé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adapter le premier alinéa du paragraphe 3.1.2. dans les normes générales de révision et de le libeller comme suit: «Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et la qualité du destinataire principal du rapport».

De l'avis des membres du Conseil supérieur, cette adaptation, bien que ne posant aucun problème, ne résout en aucune manière le problème soulevé par la Fédération des Experts comptables européens dans cette étude du 15 juin 2000.

En effet, la remarque essentielle de la FEE à propos de ce paragraphe ISA 700.6 portait sur la mention expresse (ou non) du fait que le rapport est celui d'un auditeur indépendant.

Dans son étude, la FEE conclut son analyse comme suit: «*Because of the increasing international use of auditor's reports FEE recommends that auditing standards in European countries should contain a reference to the auditor's independence in the title of the auditor's report in the case that the auditor's report is intended to be used internationally*»<sup>4</sup>.

Eu égard aux prescriptions reprises dans l'étude de la Fédération des Experts comptables Européens concernant la situation dans certains pays, la question se pose, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de savoir s'il n'y a pas lieu – afin d'éviter toute erreur d'interprétation des destinataires de l'attestation des comptes émise par un commissaire – de préciser dans le titre de l'attestation des comptes qu'il s'agit d'un rapport émis par l'auditeur indépendant. Il convient également de souligner que, même dans le contexte belge, il pourrait y avoir confusion chez certains destinataires ou utilisateurs du rapport d'audit du commissaire avec un rapport rédigé, par exemple, par le comité d'audit.

Il convient, enfin, de souligner que dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises devait suivre cette orientation mise en lumière par le Conseil supérieur, cela impliquerait une adaptation du premier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision mais également une adaptation du modèle repris en annexe aux dites normes générales.

## 2.3. Adaptation du paragraphe 3.3.1. des normes générales de révision

Les membres du Conseil supérieur n'ont aucune remarque particulière à formuler dans la mesure où les adaptations proposées, en l'occurrence remplacer, d'une part, le sigle «IASB» par celui de l'«IASB» et, d'autre part, le sigle de l'«IAPC» par celui de l'«IAASB», ne sont que la suite logique des changements de dénomination de ces deux organes.

1. Rapport 2000 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Voyez point 5 relatif au rapport de révision et en particulier le point 5.1. intitulé «Etude de la FEE», pp. 118-120.
2. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages.
3. Certaines parties de cette phrase ont été mises en évidence (par l'utilisation de caractères soulignés) de manière à pouvoir identifier aisément l'idée reprise dans l'étude de la FEE à propos de laquelle les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.
4. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages. Voyez à ce propos le point 15 relatif au paragraphe ISA 700.6 repris en page 19.

#### 2.4. Suppression de la dernière phrase du dernier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision

Les membres du Conseil supérieur ont constaté que cette phrase («Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société») a été supprimée dans la version française du texte transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Les membres du Conseil supérieur estiment qu'il n'y a pas vraiment lieu d'adapter la portée de cet alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision et proposent de réintégrer cette phrase de manière à assurer la concordance entre les textes français et néerlandais des normes générales de révision.

#### 2.5. Remplacement de l'expression «commissaire-reviseur» par celle de «commissaire»

Les membres du Conseil supérieur n'ont aucune remarque particulière à formuler dans la mesure où, depuis la coordination de 1999 du droit des sociétés en un Code des sociétés, l'expression «commissaire-reviseur» a été supprimée et remplacée par l'expression utilisée avant 1985, en l'occurrence «commissaire».

#### 2.6. Mention des deux références au droit des sociétés et au droit comptable (anciennes références et nouvelles références depuis 1999 (pour ce qui concerne le droit des sociétés et la loi comptable) et depuis 2001 (pour ce qui concerne l'arrêté royal en matière comptable))

Outre les adaptations des références au droit des sociétés et au droit comptable, les membres du Conseil supérieur proposent de remplacer systématiquement les expressions «lois coordonnées sur les sociétés commerciales» et «lois sur les sociétés» par l'expression «Code des sociétés».

Il convient également de souligner que deux références n'ont pas été mises à jour:

- le deuxième alinéa du paragraphe 3.3.3. des normes générales de révision ne fait référence qu'à l'article 75, 1° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Cet article a été repris sous l'article 148 du Code des sociétés;
- le paragraphe 3.11.5. des normes générales de révision ne fait référence qu'à l'article 75, 2° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Cet article a été repris sous l'article 148 du Code des sociétés.

## 3. Propositions du 8 janvier 2003 de modification du chapitre III des normes générales de révision

Après examen du document visant à modifier les normes générales de révision, adopté par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 8 janvier 2003, il en ressort que le changement proposé concerne la mention explicite dans les normes générales de révision qu'une attestation avec réserve peut, le cas échéant, être complétée d'un paragraphe explicatif.

#### 3.1. Approche internationale

La norme ISA 700 de l'IAASB traite de la forme du rapport d'audit délivré par

l'auditeur externe. De ce texte normatif, il ressort qu'un «**rapport qualifié**» peut prendre trois formes (ISA 700-29):

- (a) une attestation avec réserve («*a qualified opinion*»);
- (b) une déclaration d'abstention («*a disclaimer of opinion*»);
- (c) une opinion négative («*an adverse opinion*»).

Ce paragraphe 29 de la norme ISA 700 introduit également le concept de «**rapport modifié**», incluant, outre ces trois formes de rapport qualifié, la possibilité d'ajouter un paragraphe explicatif («*an emphasis of matter*») permettant d'attirer

l'attention du destinataire du rapport d'audit sans qualifier pour autant nécessairement ledit rapport d'audit.

De cette norme ISA 700, il ressort qu'un tel paragraphe explicatif peut être utilisé dans trois circonstances :

- en cas de problèmes significatifs en matière de continuité de l'exploitation (ISA 700.31) ;
- en cas d'incertitude importante (autre qu'un problème de continuité de l'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers (ISA 700.32) ;
- lorsque l'auditeur est appelé à faire rapport sur des matières autres que celles affectant les comptes annuels (ISA 700.35).

La norme ISA 700 définit par ailleurs les conditions d'utilisation d'un tel paragraphe explicatif (ISA 700.30) :

- un paragraphe explicatif ne peut être utilisé que dans la mesure où l'annexe des comptes annuels aborde de manière plus détaillée la problématique ;
- un paragraphe explicatif figure de préférence après l'attestation des comptes annuels ;
- un paragraphe explicatif mentionne généralement le fait que le rapport d'audit ne contient pas de qualifications (réserve, abstention, opinion négative) à ce propos.

### 3.2. Approche belge

Les normes générales de révision (NGR) intègrent dans le cadre normatif belge les différents types de rapports définis au niveau international :

- Le rapport sans réserve (NGR 3.5.) ;
- Le rapport avec réserve (NGR 3.7.) ;
- La déclaration d'abstention (NGR 3.8.1.) ;
- L'opinion négative (NGR 3.8.2.).

Depuis 1997, les normes générales de révision ont également intégré la possibilité d'ajouter dans le rapport de révision un paragraphe explicatif (NGR 3.6.).

Le cadre normatif belge permet (dans le premier cas) et impose (dans le second

cas) d'utiliser un tel paragraphe explicatif dans deux types de situation :

- en cas d'incertitude importante (autre qu'un problème de continuité de l'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers (NGR 3.6.2. - l'équivalent du paragraphe ISA 700.32) ;
- en cas de problèmes significatifs en matière de continuité de l'exploitation (NGR 3.6.3.) (l'équivalent du paragraphe ISA 700.31).

La troisième utilisation du paragraphe explicatif, prévue au niveau international, à savoir lorsque l'auditeur fait rapport sur des matières autres que celles affectant les comptes annuels (ISA 700.35) a été transposée de manière différente (sans pour autant être incompatible) dans le cadre normatif belge dans la mesure où ces attestations ou informations complémentaires sont consignées dans la seconde partie du rapport de révision (NGR 3.9. à 3.14.).

Les normes générales de révision décrivent aussi les conditions d'utilisation d'un tel paragraphe explicatif (NGR 3.6.1.) (l'équivalent du paragraphe ISA 700.30) :

- un paragraphe explicatif ne peut être utilisé que dans la mesure où l'annexe des comptes annuels ou le rapport de gestion aborde ce point ;
- un paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation des comptes annuels.

Les membres du Conseil supérieur constatent par contre que la troisième condition citée au niveau international dans le paragraphe 30 de la norme ISA 700, à savoir la mention dans le paragraphe explicatif du fait que le rapport d'audit ne contient pas de qualifications (réserve, abstention, opinion négative) à ce propos n'a pas été reprise dans les normes générales de révision.

### 3.3. Proposition d'adaptation des normes générales de révision

Le texte adopté le 8 janvier 2003 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vise à insérer, dans les

normes générales de révision, un paragraphe précisant qu'une attestation avec réserve peut, le cas échéant, être complétée d'un paragraphe explicatif.

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur la motivation poussant le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à ajouter expressément la possibilité pour un réviseur d'entreprises de publier un rapport de révision contenant à la fois une réserve et un paragraphe explicatif.

### 3.3.1. Quant au fond

- En ce qui concerne le fond, les membres du Conseil supérieur soutiennent l'approche retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à savoir qu'un paragraphe explicatif peut être associé dans certaines circonstances à une attestation avec réserves.

En effet, la norme ISA 700 donne une réponse claire en la matière dans la mesure où elle précise dans son paragraphe 30 que l'ajout d'un paragraphe explicatif s'accompagne généralement de la mention du fait que le rapport d'audit ne contient pas de qualifications (réserve, abstention, opinion négative) à ce propos.

- Quant à savoir si un paragraphe explicatif pourrait être ajouté à une déclaration d'abstention ou à une opinion négative, les membres du Conseil supérieur estiment que l'adjonction d'un paragraphe explicatif à un refus d'attestation ne présente aucun intérêt. En effet, lorsqu'un commissaire émet un refus d'attestation, il envoie déjà un signal clair aux destinataires dudit rapport et des tiers en général.

Compléter ce type d'attestation par l'adjonction d'un paragraphe explicatif, dont la fonction est d'attirer l'attention sur un aspect particulier, n'est dès lors pas nécessaire dans la mesure où le refus d'attestation est déjà un signe très clair de problèmes divers parmi lesquels peuvent figurer les problèmes significatifs en matière

de continuité de l'exploitation (NGR 3.6.3. - ISA 700.31) mais également les incertitudes importantes (autres qu'un problème de continuité de l'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers (NGR 3.6.2. - ISA 700.32).

- Les membres du Conseil supérieur constatent par ailleurs que la typologie des rapports d'audit retenue au niveau international par l'IFAC – et partant celle retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises – correspond à l'approche retenue au niveau européen dans le cadre de la proposition de modification des quatrième et septième directives européennes en matière comptables publié dans le JOCE du 24 septembre 2002 (voir extraits en annexe).

De ce texte, il ressort qu'au niveau européen, on retrouverait à l'avenir dans les quatrième et septième directives européennes en matière comptable :

- Une typologie des rapports d'audit :  
« c) une attestation, qui exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux quant à la fidélité de l'image donnée par les comptes consolidés et quant à la conformité de ces comptes avec le cadre de présentation retenu et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Cette attestation peut prendre la forme d'une **attestation sans réserve**, d'une **attestation nuancée par des réserves**, d'une **attestation négative**, ou, si les contrôleurs légaux sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une **abstention** »
- La possibilité d'ajouter un paragraphe explicatif :  
« d) **une référence** à quelque question que ce soit sur laquelle la personne chargée du contrôle des comptes **attire spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation** ».

- Enfin, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il importe que les

Normes générales de révision soient adaptées de manière à ce qu'il soit précisé (sous le paragraphe 3.6. des Normes générales de révision) – à l'instar de ce qui est préconisé au niveau international – que lorsqu'un commissaire fait usage d'un paragraphe explicatif, il doit mentionner au terme de son paragraphe explicatif que le rapport du commissaire n'est pas qualifié en la matière.

#### 3.3.2. Quant à la forme

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent cependant sur l'opportunité

d'ajouter un point 3.8. dans les normes générales de révision alors que le paragraphe explicatif est traité d'une manière générale sous le point 3.6. des normes générales de révision.

Les membres du Conseil supérieur proposent d'inclure le texte proposé dans la suite du paragraphe 3.7. des normes générales de révision (sous un paragraphe 3.7.6.) de manière à disposer d'une structure de texte normatif en Belgique proche – par le respect de la typologie des rapports de révision – de celle existant au niveau international.

## 4. Autres considérations

### 4.1. Nécessité de revoir le chapitre II des normes générales de révision

Après avoir examiné les changements proposés par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention dudit Conseil sur le fait qu'il conviendrait de revoir en profondeur le Chapitre II des Normes générales de révision.

En effet, il ressort de l'examen du Chapitre II des normes générales de révision qu'il n'y est nullement fait référence à l'approche par les risques appliquée au niveau international depuis de nombreuses années.

Le fait que la recommandation de révision du 3 décembre 1993 relative au risque de révision introduise l'approche par les risques dans le cadre normatif belge est insuffisant. Il convient dès lors, de l'avis des membres du Conseil supérieur, d'adapter le chapitre II des normes générales de révision de manière à intégrer cette approche par les risques dans ce texte fondamental que sont les normes générales de révision pour les reviseurs d'entreprises.

Cette adaptation du chapitre II des normes générales de révision est, de l'avis des membres du Conseil supérieur,

d'autant plus urgente à l'aune des projets de normes internationales discutées dernièrement au sein de l'IAASB visant à accroître cette approche par les risques. On citera à titre d'exemples :

- le texte « IAASB Proposes New ISAs to Address Audit Risk » du 24 octobre 2002 *Audit Risk: Proposed International Standards on Auditing and Proposed Amendment to ISA 200, Objective and Principles Governing an Audit of Financial Statements*;
- le texte « *Audit of Estimates Involving Measurement Uncertainty* » visant à revoir notamment la norme ISA 540, *Audit of Accounting Estimates* » au vu de l'approche par les risques;
- le texte « *Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error* » visant à revoir la norme ISA 240 « *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements* » en y intégrant une approche par les risques.

### 4.2. Discussions actuelles quant au changement de la norme ISA 700

Les membres du Conseil supérieur souhaitent également attirer l'attention des membres du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur le fait que la norme ISA 700 fait l'objet actuellement de discussions visant à adapter la norme actuelle.

Il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que ces discussions soient suivies de près par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et qu'une adaptation des normes générales de révision soit proposée rapidement après l'adoption de la nouvelle norme ISA 700.

#### 4.3. Discussions actuelles au niveau européen

Les membres du Conseil supérieur attirent par ailleurs l'attention des membres du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur le fait qu'une proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégo-

ries de sociétés et des entreprises d'assurance a été publiée dans le Journal officiel des Communautés européennes du 24 septembre 2002<sup>1</sup>.

Dans la mesure où certaines de ces dispositions modifient les dispositions européennes, d'une part, en matière de contenu et de présentation du rapport d'audit et, d'autre part, en matière de contenu et de présentation du rapport de gestion, il convient de l'avis des membres du Conseil supérieur que le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises suive les développements de cette directive de manière à être en mesure d'adapter, le cas échéant, les normes générales de révision après transposition en droit belge des dispositions contenues dans ladite directive européenne lorsque celle-ci aura été adoptée définitivement au niveau européen.

1. Voir à ce propos, les extraits de cette proposition de directive repris en annexe à cet avis du Conseil supérieur.

## Annexe

## Annexe I

**Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés et des entreprises d'assurance**

**(Extraits)**

(2002/C 227 E/07)

**(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

COM(2002) 259/2 final — 2002/0112(COD)

(Présentée par la Commission le 28 mai 2002)

(JOCE C 227 E du 24 septembre 2002, pp.336-341)

LE PARLEMENT EUROPÉEN ET LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 44, paragraphe 1,

vu la proposition de la Commission,

vu l'avis du Comité économique et social,

statuant conformément à la procédure visée à l'article 251 du traité,

considérant ce qui suit:

(...)

(7) Le rapport de gestion et le rapport consolidé de gestion sont des éléments importants d'information financière. Il est nécessaire de renforcer, en s'inspirant des meilleures pratiques actuelles, l'obligation qu'ils comportent de présenter un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de la société, pour promouvoir, en fournissant des indications sur le contenu de l'information requis par la notion «d'exposé fidèle», une plus grande cohérence de cette information. Celle-ci ne devrait pas se limiter aux seuls aspects financiers de la vie de la société. Il est entendu que cette approche devrait mener à une analyse des aspects sociaux, environnementaux et autres, pertinents pour la compréhension de la situation de la société et son développement. Ceci s'inscrit également dans l'approche proposée par la Recommandation de la Commission 2001/453/CE du 30 mai 2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés: inscription comptable, évaluation et publication d'informations<sup>1</sup>.

(8) Les différences dans la préparation et la présentation du rapport de la personne chargée du contrôle légal des comptes réduisent la comparabilité et la compréhensibilité pour le lecteur de cet élément vital de l'information financière. Une plus grande cohérence en la matière est obtenu par l'amendement, en ligne avec les meilleures pratiques internationales actuelles, des exigences spécifiques des directives relatives au contenu et au format du rapport de la personne chargée du contrôle légal des comptes.

(9) La directive 78/660/CEE et la directive 83/349/CEE doivent être amendées en conséquence. De fait, il est également nécessaire d'amender la directive du Conseil 91/674/CEE du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance<sup>2</sup>. Ces amendements permettront d'éliminer les discordances entre les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE d'une part, et les IAS à la date du 1<sup>er</sup> mai 2002, de l'autre,

*Article premier*

La directive 78/660/CEE est modifiée comme suit:

(...)

14) L'article 46 est amendé comme suit:

a) le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

«Le rapport de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de la société.

Cet exposé doit comprendre une analyse équilibrée et exhaustive de l'évolution

(1) JO L 156 du 13.6.2001, p. 33.

(2) JO L 374 du 31.12.1991, p. 7.

des affaires et de la situation de la société. Les informations fournies ne sont pas limitées aux aspects financiers de son activité.

Dans le cadre de cette analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes».

b) au paragraphe 2, le point b), est remplacé par le texte suivant:

«l'évolution prévisible de la société ainsi que les incertitudes et les risques d'une certaine ampleur qui pourraient influencer sur cette évolution»;

(...)

16) À l'article 49, la troisième phrase est remplacée par le texte suivant:

«Le rapport de la ou des personne(s) chargée(s) du contrôle légal des comptes (ci-après, «les contrôleur légaux des comptes») ne peut accompagner cette publication, mais il doit être précisé si l'attestation a été émise avec ou sans réserve, ou les contrôleurs légaux des comptes se sont trouvés dans l'incapacité d'émettre une attestation. Il doit en outre être précisé s'il y est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle les contrôleurs légaux des comptes ont attiré spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation».

17) À l'article 51, le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

«Les comptes annuels des sociétés doivent être contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées par les Etats membres à procéder au contrôle légal des comptes, conformément à la directive 84/253/CEE du Conseil<sup>(\*)</sup>».

Le ou les contrôleurs légaux des comptes doivent aussi vérifier la concordance entre le rapport annuel et les comptes annuels d'un même exercice.

18) L'article 51 bis suivant est inséré:

«Article 51 bis

1. Le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes comprend les éléments suivants:

a) une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle légal;

b) une description de l'étendue du contrôle légal, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle légal a été effectué;

c) une attestation, qui exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux quant à la fidélité de l'image donnée par les comptes annuels et quant à la conformité de ces comptes avec le cadre de présentation retenu et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation nuancée par des réserves, d'une attestation négative, ou, si les contrôleurs légaux sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une abstention;

d) une référence à quelque question que ce soit sur laquelle la personne chargée du contrôle des comptes attire spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation;

e) une opinion au sujet de la manière dont le rapport annuel concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice.

2. Le rapport doit être signé et daté par le ou les contrôleurs légaux des comptes».

Article 2

La directive 83/349/CEE est modifiée comme suit:

(...)

11) L'article 36 est amendé comme suit:

a) Le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

(\*) JO L 126 du 12.5.1984, p. 20.

«1. Le rapport consolidé de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.

Cet exposé doit comprendre une analyse équilibrée et exhaustive de l'évolution des affaires et de la situation de la société. Les informations fournies ne sont pas limitées aux aspects financiers de son activité.

Dans le cadre de cette analyse, le rapport consolidé de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes consolidés et des explications supplémentaires y afférentes.»

b) Au paragraphe 2, le point b), est remplacé par le texte suivant:

«b) l'évolution prévisible de l'ensemble de ces entreprises ainsi que les incertitudes et les risques d'une certaine ampleur qui pourraient influencer sur cette évolution;»

c) le paragraphe 3 suivant est ajouté:

«3. Lorsqu'un rapport consolidé de gestion est exigé en sus du rapport de gestion, les deux rapports peuvent être présentés sous la forme d'un rapport unique. Il apparaît approprié, dans l'élaboration de ce rapport unique, de mettre l'accent sur les aspects revêtant de l'importance pour l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.»

12) L'article 37 est remplacé par le texte suivant:

«1. Les comptes consolidés des sociétés doivent être contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées par l'Etat membre dont les lois régissent l'entreprise mère à procéder au contrôle légal des comptes conformément à la directive 84/253/CEE du Conseil<sup>(\*)</sup>.

La ou les personnes responsables du contrôle des comptes consolidés, ci-après «le(s) contrôleur(s) légal(aux) des comptes», doivent aussi vérifier la concordance entre le rapport consolidé

de gestion et les comptes consolidés d'un même exercice.

2. Le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes comprend les éléments suivants:

a) une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes consolidés qui font l'objet du contrôle légal;

b) une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué;

c) une attestation, qui exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux quant à la fidélité de l'image donnée par les comptes consolidés et quant à la conformité de ces comptes avec le cadre de présentation retenu et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Cette attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation nuancée par des réserves, d'une attestation négative, ou, si les contrôleurs légaux sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une abstention;

d) une référence à quelque question que ce soit sur laquelle la personne chargée du contrôle des comptes attire spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation;

e) une opinion au sujet de la manière dont le rapport annuel consolidé concorde ou non avec les comptes consolidés pour le même exercice.

3. Le rapport doit être signé et daté par le ou les contrôleurs légaux.

4. Dans le cas où les comptes annuels de l'entreprise mère sont joints aux comptes consolidés, le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes requis par le présent article peut être combiné avec le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes sur les comptes annuels de l'entreprise mère requis par l'article 51 de la directive 78/660/CEE.»

(...)

(\*) JO L 126 du 12.5.1984, p. 20.

# annexe X

## 1. Introduction

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé le 13 février 2002 l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur un projet de normes visant à modifier les normes relatives au contrôle confraternel, adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 5 juillet 1991.

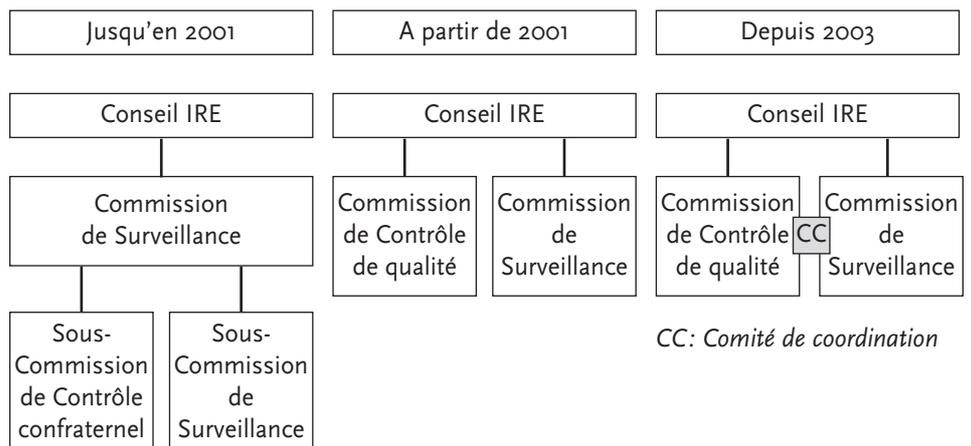
D'une manière générale, il convient de relever que ces normes fixent le caractère obligatoire du contrôle de qualité, son étendue, sa périodicité, les sanctions disciplinaires qui peuvent en découler et la publicité des résultats du contrôle de qualité.

Dans son avis du 17 mai 2002, les membres du Conseil supérieur ont souhaité attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur la difficulté d'émettre un avis en matière de normes relatives au contrôle de qualité dans la mesure où le «mission statement» du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises vis-à-vis de ladite

Commission n'était à l'époque pas encore adoptée par ledit Conseil.

Le Conseil supérieur a cependant émis un avis à propos de ce projet de texte normatif, tout en précisant qu'il souhaitait émettre un nouveau avis à l'aune de la teneur du «mission statement» du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises vis-à-vis de cette Commission.

Dans son courrier du 17 décembre 2002, le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a transmis aux membres du Conseil supérieur un certain nombre de documents adoptés par le Conseil de l'IRE en date du 8 novembre 2002, en l'occurrence la nouvelle mouture des normes relatives au contrôle de qualité mais également la délégation de pouvoir du Conseil de l'IRE vis-à-vis, d'une part, de la Commission de Contrôle de qualité et, d'autre part, de la Commission de surveillance. Les structures en place au sein de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises peuvent être synthétisées comme suit:



CC: Comité de coordination

## 2. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'ini-

tiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

### 2.1. En ce qui concerne les deux «Mission statements» du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

De manière générale, les membres du Conseil supérieur soutiennent l'initiative prise par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises visant à adopter deux «mission statements», l'un destiné à la Commission de surveillance, l'autre destiné à la Commission de contrôle de qualité.

Le Conseil supérieur souhaite toutefois attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à propos du guide de travail (visé au paragraphe 8.3. des normes relatives au contrôle de qualité), à propos duquel le «Mission statement» de la Commission de contrôle de qualité précise qu'il est élaboré par la Commission.

Il ressort d'un document, intitulé «*Réaction du Conseil de l'IRE en date du 8 novembre 2002 relative à l'avis du CSPE du 17 mai 2002 portant sur les normes de l'IRE relatives au contrôle de qualité*», transmis par le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans son courrier du 17 décembre 2002, que «**le Conseil de l'IRE soumettra de façon spontanée le guide aux membres du CSPE. Ce point fera l'objet du «mission statement» de la Commission de Contrôle de qualité.**

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques insistent sur l'importance qu'ils accordent à la mise sur pied d'un système de supervision externe du guide de travail. A cet effet, il convient de compléter l'article 5 du «Mission statement» de la Commission de contrôle de qualité en insérant l'alinéa suivant:

«Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises transmet annuellement ce guide travail au Conseil supérieur des Professions économiques».

Les membres du Conseil supérieur tiennent à souligner que la mise sur pied d'un tel système de supervision externe du guide de travail n'est pas spécifique à la Belgique. On citera, à titre d'exemple, le projet de loi de sécurité financière déposé au Sénat français le 5 février 2003.

L'article 61 de ce projet de loi, visant notamment à réformer le contrôle des commissaires aux comptes, externalise l'élaboration du programme de contrôle ainsi que la définition des thèmes de vérification auprès d'un «Haut Conseil du commissariat aux comptes». La surveillance en tant que telle devrait être, à l'avenir, effectuée par ce Haut conseil avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

### 2.2. En ce qui concerne le projet de normes relatives au contrôle de qualité

***A la lecture de l'ensemble des documents adoptés le 8 novembre 2002 par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, les membres du Conseil supérieur déplorent que le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ait supprimé le caractère obligatoire du contrôle de qualité de chaque reviseur d'entreprises, personne physique, et ce malgré l'avis négatif émis par le Conseil supérieur le 17 mai 2002 dont les extraits suivants sont issus:***

«Le Conseil supérieur souhaite (...) attirer l'attention sur (...) l'importance du maintien du caractère obligatoire du

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

*contrôle de qualité pour tous les reviseurs d'entreprises (personnes physiques et sociétés ou associations de révision) dans un délai fixé par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*

(...)

*Il semble en effet que ces (...) dispositions mentionnées ci-dessus viseraient à déroger au principe général applicable depuis 1984, époque à laquelle l'Institut des Reviseurs d'Entreprises fut pionnier en la matière, visant à imposer un contrôle de qualité à tous ses membres en permettant aux reviseurs d'entreprises relevant de certaines sociétés ou associations de révision de ne pas faire l'objet d'un contrôle de qualité obligatoire tous les cinq ans.*

*Sans entrer dans la discussion du caractère acceptable de permettre ce genre d'exception pour certains cabinets d'audit et pas pour d'autres, le Conseil supérieur des Professions économiques tient à souligner qu'il ne peut marquer son accord pour ce régime d'exceptions à une époque où les différentes catégories de «stakeholders» expriment une certaine méfiance face à l'information comptable et financière publiée par les sociétés et que la crédibilité de la profession de contrôleur légal des comptes est en souffrance.*

*En outre, le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite attirer l'attention sur le fait qu'il est impossible de déroger à un principe fondamental (caractère gras) repris dans le projet de normes soumis pour avis dans un paragraphe ayant pour vocation d'expliquer le principe général énoncé.*

***Dans la mesure où les contrôles au sein des cabinets d'audit sur la base d'un échantillon représentatif ne sont pas évoqués dans la recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 (publiée au JOCE du 31 mars 2001), les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent de supprimer ces deux dispositions (deuxième phrase du paragraphe 1.4. et paragraphe 7.6.) et partant de revenir à la situation applicable actuellement».***

De la justification donnée par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pour ne pas suivre l'avis du Conseil supérieur, il ressort que :

*«La réflexion initiée relative aux modalités pratiques proposées pour le contrôle de qualité applicable aux cabinets comportant au moins dix reviseurs ayant le pouvoir de représentation, trouve son origine dans la nécessité d'évaluer de manière approfondie le système interne de contrôle de qualité indispensable au bon fonctionnement des cabinets présentant une taille importante.*

*Par ailleurs, le Conseil fait observer que la définition des «contrôleurs légaux» à contrôler telle que reprise dans la recommandation européenne se réfère à la 8ème directive fixant les règles d'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes. Ces personnes peuvent être soit un cabinet de contrôleurs légaux, soit un contrôleur légal individuel. Il n'y a dès lors pas de contradiction entre le projet de normes relatives au contrôle de qualité de l'IRE et la recommandation européenne.*

*Le Conseil souscrit à la remarque formulée par le CSPE veillant à éviter toute contradiction entre les paragraphes 3 (caractère gras) et 1.3. du projet de norme. Dans un souci de clarification, ces paragraphes ont été modifiés en conséquence. En outre, un paragraphe 1.2. a été ajouté précisant que, pour l'application des présentes normes, sauf stipulation contraire, on entend par reviseur d'entreprises toute personne physique ou morale inscrite au tableau des membres de l'Institut».*

- Les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur le fait que le **second alinéa du texte repris ci-dessus** n'est en aucune manière en contradiction avec l'avis du Conseil supérieur du 17 mai 2002 et qu'au contraire l'interprétation faite par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises n'empêche en aucune manière le Conseil de l'IRE d'opter pour le contrôle obligatoire de tous les reviseurs d'entreprises (ce qui était l'orientation suivie par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises depuis 1984).

*Les membres du Conseil supérieur réitèrent dès lors leur avis du 17 mai 2002 et ne peuvent dès lors pas marquer leur accord pour ce régime d'exceptions à une époque où les différentes catégories de «stakeholders» expriment une certaine méfiance face à l'information comptable et financière publiée par les sociétés et que la crédibilité de la profession de contrôleur légal des comptes est en souffrance.*

- En ce qui concerne le **premier alinéa de cette justification**, les membres du Conseil supérieur souhaitent à nouveau insister sur le fait que le recours à une appréciation par une Commission de l'Institut de la qualité du «système de contrôle de qualité interne aux cabinets présentant une taille importante» n'est pas sans danger et que la norme adoptée le 8 novembre 2002 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne fournit aucune transparence quant aux règles sous-jacentes à l'application de ces procédures par ladite Commission.

*Dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises devait maintenir sa position, et ce malgré le deuxième avis négatif du Conseil supérieur des Professions économiques, il conviendrait de l'avis des membres unanimes du Conseil supérieur à tout le moins qu'un minimum de transparence soit prévu dans les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vis-à-vis du Conseil supérieur mais également des tiers quant à l'application effective de l'évaluation du système interne de contrôle de qualité de certaines sociétés de révision.*

- En ce qui concerne le **troisième alinéa de la justification**, les membres du Conseil supérieur attirent l'attention des membres du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait que, malgré que la formulation du paragraphe 3 (texte en gras) ait été adaptée, la première phrase du premier alinéa de ce paragraphe («*Les réviseurs d'entreprises doivent soumettre leur activité professionnelle à un contrôle de qualité au moins tous les 5 ans.*»)

laisse encore et toujours supposer que tout réviseur d'entreprises fait l'objet d'un contrôle de qualité tous les cinq ans.

Ce n'est en effet que dans la mesure où le lecteur prend connaissance de la fin du paragraphe 1.2. (pas caractère gras) et du paragraphe 7.6. (pas en caractère gras) qu'il est en mesure de savoir que le contrôle de qualité systématique tous les 5 ans porte uniquement sur les sociétés de révision et que cette phrase n'est dès lors pas applicable à l'ensemble des réviseurs d'entreprises, personnes physiques.

*Les membres du Conseil supérieur attirent à nouveau l'attention sur le fait qu'il est impossible de déroger à un principe fondamental (caractères gras) repris dans le projet de normes soumis pour avis dans un paragraphe ayant pour vocation d'expliquer le principe général énoncé.*

### 2.3. En conclusion

En 1984, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a été un pionnier en organisant en Belgique un contrôle confraternel obligatoire, pour tous les réviseurs d'entreprises (personnes physiques et personnes morales), tous les cinq ans.

Depuis lors, la Commission européenne a adopté le 15 novembre 2000 une recommandation, publiée au JOCE du 31 mars 2001, en la matière. Cette recommandation n'évoque en aucune manière le bien-fondé ou non des contrôles au sein des cabinets d'audit sur la base d'un échantillon représentatif.

**Les membres du Conseil supérieur** maintiennent à l'unanimité la position qu'ils ont défendue dans leur avis du 17 mai 2002. Ils **ne peuvent dès lors pas marquer leur accord pour un régime d'exceptions visant à dispenser certains réviseurs d'entreprises, personnes physiques, d'un contrôle de qualité systématique tous les cinq ans**, à une époque où les différentes catégories de «stakeholders» expriment une certaine méfiance

face à l'information comptable et financière publiée par les sociétés.

**Les membres du Conseil supérieur ne comprennent pas cette décision du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans la mesure où celle-ci correspond à une réduction du nombre de contrôles effectués auprès de certains reviseurs d'entreprises (en l'occurrence ceux qui relèvent de grandes structures) à une époque où la crédibilité de la profession de contrôleur légal des comptes est en souffrance.** Il n'est en effet pas exclu qu'un reviseur d'entreprises fasse une carrière complète dans le revisorat d'entreprises sans que lui-même ou ses documents de travail n'aient jamais fait l'objet d'un contrôle de qualité.

Dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises devait maintenir sa position, les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention sur le fait que cela accroîtra l'«expectation gap» auprès des tiers. Dans ce cadre, les membres du Conseil supérieur examineront l'usage qui sera fait par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de

ce système dérogatoire et les conséquences liées à ce type de politique. Dans ce cadre, les membres Conseil supérieur sont d'avis que le Comité d'avis et de contrôle (appelé à être créé prochainement en application de l'alinéa 10 de l'article 133 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 2 août 2002 dite de «Corporate governance») jouera un rôle fondamental dans le cadre de sa mission de contrôle.

Enfin, les membres du Conseil supérieur tiennent à souligner que la Commission européenne a annoncé récemment qu'elle procédera dans les mois à venir à un examen de la recommandation européenne en matière de contrôle de qualité adoptée le 15 novembre 2000. Ils insistent sur l'importance qu'ils accordent au respect par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises des dispositions minimales contenues dans les recommandations adoptées en la matière au niveau européen et proposent au Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de suivre ces discussions de manière à être en mesure d'adapter le cadre normatif à ces évolutions au niveau européen.



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Avis du 20 mars 2003 portant sur les adaptations  
« de nature purement formelles » apportées aux normes et  
recommandations de révision de l'IRE découlant de la  
coordination du droit des sociétés et du droit comptable**

# annexe XI

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Les membres du Conseil supérieur ont pris connaissance de l'envoi en décembre 2002 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de 3 normes de révision et de 23 recommandations de révision auxquelles des adaptations « de nature purement formelles » ont été

apportées. Ces adaptations de nature purement formelles découlent pour l'essentiel :

- de la coordination en 1999 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en un Code des sociétés ;
- de l'intégration d'une partie des dispositions contenues dans la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises dans le Code des sociétés ;
- du remplacement des arrêtés royaux en matière comptable (arrêté royal du 8 octobre 1976 (comptes annuels) et arrêté royal du 6 mars 1990 (comptes consolidés)) par l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

## 1. **Commentaire général du Conseil supérieur**

*De* **une manière générale, le Conseil supérieur marque son accord de principe sur l'initiative prise par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, même si l'on peut s'interroger sur la pertinence de mettre à jour en début 2003 le corps de normes et de recommandations existantes alors qu'il ressort du « Mission statement » de la Commission des normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises qu'une grande partie de ces textes (sinon tous) sont appelés à disparaître d'ici la fin de l'année 2003 dans le cadre du passage aux « normes ISA + ».**

Dans son avis du 16 janvier 2003 portant sur le « mission statement » de la Commission des normes de révision de l'IRE du 4 octobre 2002 relatif à l'application des normes et recommandations de l'IRE aux normes d'audit internationales (ISA), le Conseil supérieur soulignait que « Compte tenu du délai restreint dont dispose le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour adopter l'ensemble des normes internationales d'audit, sous la forme d'« ISA + », les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur l'utilité de se pencher à deux reprises sur chaque

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

texte: une première fois pour l'adaptation des références au droit des sociétés et au droit comptable (accompagnée, le cas échéant, d'adaptations quant au fond) et une seconde fois pour la rédaction des textes normatifs selon la nouvelle structure.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent néanmoins laisser à l'appréciation du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le choix des méthodes de travail retenues au sein de la Commission des normes de révision. Ils insistent cependant sur l'importance qu'ils accordent au respect de l'échéancier transmis pour l'année 2003. En effet, il importe que les reviseurs d'entreprises disposent de leur nouveau référentiel en matière de normes d'audit au plus tôt et ce au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Ceci devrait permettre aux reviseurs d'entreprises ayant une mission de contrôle légal des comptes dans une société devant établir des comptes consolidés conformes aux normes IAS/IFRS d'être en mesure d'effectuer leurs travaux d'audit dans des conditions acceptables.»

Après lecture des différents documents transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur différents points:

- dans la plupart des normes et recommandations transmises au Conseil supérieur, il a été procédé à des regroupements de nombreux alinéas

Bien que ces regroupements ne modifient en rien la portée des textes normatifs, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de s'assurer que ces regroupements ne nuisent pas à la lisibilité du texte.

- dans certains textes normatifs, la numérotation des paragraphes a été adaptée

Les membres du Conseil supérieur souhaitent souligner que de telles renumérotations ne sont pas souhaitables dans la mesure où celles-ci impliquent de multiples contrôles compte tenu du fait que de nombreuses normes et recommandations de révision renvoient à d'autres textes normatifs.

- certaines dispositions n'ont pas été complètement et/ou correctement adaptées

Sans assurer l'exhaustivité des éléments identifiés, les membres du Conseil supérieur ont souhaité communiquer les commentaires (en règle générale de nature formelle) soulevés par la lecture des textes normatifs transmis.

- des renvois aux normes ISA ont été adaptés, voire ajoutés

Les membres du Conseil supérieur ont constaté que certains renvois aux normes ISA ont été adaptés. Dans d'autres cas, un renvoi à une norme internationale a été ajouté alors que le texte adopté par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ne renvoyait à aucun texte normatif international.

**Il convient, de l'avis unanime des membres du Conseil supérieur, de s'assurer qu'en cas de renvoi à une norme internationale d'audit, toutes les dispositions contenues dans lesdites normes internationales sont effectivement intégrées dans le texte normatif de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. A défaut, ce renvoi aux normes ISA pourrait être considéré comme problématique et ce, en particulier, à un moment où le Conseil de l'IRE annonce publiquement qu'il opte à l'avenir pour les normes «ISA +».**

A titre d'exemple, les membres du Conseil supérieur rappellent que la recommandation de révision du 6 juin 1997 relative aux «Déclarations de la direction» renvoie à la norme ISA 580 alors qu'il est dérogé (voir à ce propos le paragraphe 1.2. de la recommandation de révision) au principe fondamental repris dans cette norme ISA 580, à savoir l'obligation d'avoir recours à la procédure de déclarations de la direction. Dans ce contexte, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il ne peut être fait référence d'une manière ou d'une autre à cette norme internationale.

Les commentaires relatifs aux différents textes soumis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont repris ci-après, texte par texte, sous forme de

tableaux. En outre, l'annexe à cet avis synthétise la source officielle de la publication des différentes normes et recommandations adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sur

laquelle le Conseil supérieur s'est basé pour effectuer l'examen comparatif des documents transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

## 2. Commentaire du Conseil supérieur par texte normatif

### Normes générales de révision

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	Oui (anciens paragraphes 2.7.2. et 2.7.3)
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	2.7.4. est devenu 2.7.2.
Divers	Certaines parties de phrase auparavant en caractère italique ont été standardisées (suppression du caractère spécial)

### Autres remarques formulées par le Conseil supérieur:

#### Renvois incomplets:

- Le renvoi du paragraphe 3.3.4 est incomplet: article 170, *alinéa* 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés.
- Le renvoi du paragraphe 3.11.5 est incomplet: article 148, *alinéa* 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés.

#### Adaptations incorrectes:

- Le paragraphe 3.11.2. est incorrect dans la mesure où, depuis 1999, les dispositions relatives à l'établissement des comptes annuels, antérieurement reprises dans la loi du 17 juillet 1975, ont été intégrées dans le Code des sociétés. Ce paragraphe doit être adapté comme suit: «3.11.2. Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la

loi comptable belge et lorsque les comptes annuels ne respectent pas ~~cette loi~~ les dispositions contenues dans le Code des sociétés».

- Le deuxième alinéa du paragraphe 3.15.2. reprend les dispositions contenues dans l'article 33, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Ce texte ne correspond pas au texte officiel. Le texte doit être adapté comme suit: «il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe ~~de gestion~~ d'administration de la société l'entreprise».

- Le dernier alinéa du paragraphe 3.16 renvoie à l'article 121 du Code des sociétés au lieu de l'article 120.

**Texte peu compréhensible:**

la version française de l'avant-dernière phrase du paragraphe 3.13.1. (libellée

comme suit: «L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, au Code des sociétés et aux autres lois auxquelles *ce dernier se réfère* expressément) est peu compréhensible à la suite de l'adaptation apportée à ce texte.

**Normes du 7 février 1992 relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-réviseur ⇨ commissaire réviseur ⇨ réviseur chef d'entreprise ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	Oui Les membres du Conseil supérieur n'ont pas d'objection à formuler à l'adaptation du paragraphe 1.1. dans la mesure où l'adaptation vise à rapprocher la norme du texte légal.
Modification de renvois	sous le paragraphe 2.3.3., le renvoi au paragraphe 5.2. de la norme de révision ne figure plus dans le texte (sans raison apparente)
Re-numérotation	N.A.
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le paragraphe 1.2. renvoie à la loi du 20 septembre 1948. Les renvois du paragraphe 1.2. doivent également intégrer les dispositions contenues dans le Code des sociétés. En effet, depuis 1999, les dispositions contenues antérieurement dans les articles 15bis à quinquies de la loi du 20 septembre 1948 sont intégrées dans le Code des sociétés (articles 151 à 164).</li> <li>– Le renvoi au Code des sociétés dans le paragraphe 4.5.1. peut se limiter à l'article 144.</li> <li>– Certaines parties de phrase auparavant en caractère italique ont été standardisées (suppression du caractère spécial)</li> </ul>

**Autres remarques formulées par le Conseil supérieur :**

- Le paragraphe 3.6.1. fait encore référence « aux services du Ministère des Affaires Economiques » chargés d'établir des rapports à propos du fonctionnement des conseils d'entreprise. Dans la mesure où de la lecture combinée de l'arrêté royal du 3 février 2002 portant création du Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale et de l'arrêté ministériel du 20 décembre 2002 exécutant l'arrêté

royal du 3 février 2002 portant création du Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale, il ressort que ces compétences ne relèvent plus, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003 (date d'entrée en vigueur de l'arrêté ministériel du 20 décembre 2002 mentionné ci-avant), du Service public fédéral Economie, PME, Classes moyennes et Energie, il convient d'adapter le texte du paragraphe 3.6.1. des normes générales de révision en renvoyant au Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale.

**Normes du 2 septembre 1994 relatives à la certification des comptes annuels consolidés**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	La table des matières des normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés fait référence à des points 3.2. à 3.5. (nouveaux). Le corps du texte transmis aux membres du Conseil supérieur se termine par contre avec le point 3.1.3. Les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention sur le fait que, dans la mesure où des dispositions nouvelles devaient être introduites dans ces normes, il conviendrait de soumettre ces dispositions au Conseil supérieur pour avis.
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	Oui - Aucun commentaire particulier n'est formulé par le Conseil supérieur à propos de la reformulation du paragraphe 1.2.5. de la norme.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	N.A.
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La dernière phrase du deuxième alinéa du paragraphe 1.1.3. doit être modifiée dans la mesure où cet aspect est couvert par les normes générales de révision, depuis leur adaptation en 1997.</li> <li>- L'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 1.2.3. de la norme doit renvoyer aux articles 112 à 115 (et non 113 à 115) du Code des sociétés. Il conviendrait par ailleurs de renvoyer à l'article 16 du Code des sociétés, tant dans le 1<sup>er</sup> que dans le 2<sup>nd</sup> alinéa.</li> <li>- Le 1<sup>er</sup> alinéa du paragraphe 1.3.1. doit également renvoyer à l'arrêté royal pris en exécution du Code des sociétés. Il convient par ailleurs d'ajouter un note de bas de page relative à l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> septembre 1986, à l'instar de ce qui a été décidé par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pour la recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises (note de bas de page 1 relative au paragraphe 2.4.).</li> <li>- La présentation du point 2.4.1. doit être aménagée au niveau des différents tirets, de manière à correspondre au texte adopté initialement par le Conseil de l'IRE.</li> <li>- Certaines parties de phrase auparavant en caractère italique ont été standardisées (suppression du caractère spécial).</li> </ul>

**Recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'«Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: oui
	Autres: commissaire-réviseur ⇨ commissaire réviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	Oui Les trois premiers alinéas du point 1.4. ont été totalement modifiés. Bien que les membres du Conseil supérieur peuvent marquer leur accord avec le texte repris sous le point 1.4., il conviendrait de faire un lien entre cette recommandation et la norme de révision du 2 septembre 1994 relative à la certification des comptes consolidés.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	Oui: l'introduction ayant été numérotée, la numérotation de l'ensemble du texte est différente. Ceci implique également la renumérotation de deux renvois (sous les paragraphes 2.4. (numérotation d'origine) et 3.4. (numérotation d'origine))
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Il est proposé de modifier le dernier alinéa du paragraphe 1.2. (numérotation d'origine) dont l'expression «par ailleurs, on notera qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi portant réforme du révisorat», qui date de 1985, comme suit «par ailleurs, on notera que, depuis 1985».</li> <li>– La présentation du point 1.6. (numérotation d'origine) doit être aménagée au niveau des différents tirets, de manière à correspondre au texte adopté initialement par le Conseil de l'IRE.</li> <li>– Le troisième alinéa du paragraphe 2.1. de la version française du texte (numérotation d'origine) doit être adapté au niveau de l'avant-dernière phrase: «bénéficiaire de <u>ses</u> conseils» au lieu de «bénéficiaire de <u>ces</u> conseils».</li> </ul>

**Recommandation de révision du 5 janvier 1987 relative au « Programme de contrôle »**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui Ces regroupements n'amènent que dans de très rares cas une amélioration quant à la présentation des dispositions applicables. A titre d'exemple, sous le point 3.4. les différents sous-titres ont été intégrés dans un texte en continu.
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	Oui (renvoi à deux autres recommandations de révision via des notes de bas de page)
Renvoi aux normes ISA	Oui Paragraphe 1.3.: Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour et complété. L'expression « <i>la présente recommandation s'appuie sur les principes développés dans les recommandations de l'IFAC ISA 300 et 310 et IAPS 1010</i> » laisse supposer (à tort) que toutes les dispositions reprises dans les trois textes internationaux cités sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cet alinéa. Il n'est pas du tout évident qu'il doive être renvoyé à l'IAPS 1010 relative à l'information en matière d'environnement.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	N.A.
Divers	En ce qui concerne le paragraphe 3.4.5., les adaptations «purement formelles» ne sont pas correctes: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Le premier sous-titre doit renvoyer au Code des sociétés et non à la loi comptable dans la mesure où les dispositions légales relatives à la présentation des comptes annuels ainsi que les règles d'évaluation, anciennement reprises dans la loi du 17 juillet 1975, ont été intégrées en 1999 dans le Code des sociétés.</li> <li>– En outre, il convient de relever que le titre de l'arrêté royal auquel il est renvoyé dans le premier alinéa de ce point est l'«arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés» et non l'«arrêté royal du 30 janvier 2001 relatif aux comptes annuels».</li> <li>– Le texte relatif au troisième sous-titre doit également être légèrement adapté de manière à remplacer l'expression «la loi le Code des sociétés» par «le Code des sociétés».</li> </ul>

**Recommandation de révision du 5 janvier 1987 relative aux « Documents de travail du réviseur d'entreprises »**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-réviseur ⇔ commissaire réviseur ⇔ réviseur organe d'administration ⇔ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	Oui (alinéa sous paragraphe 4.4.) Le Conseil supérieur marque son accord avec la suppression de cette disposition.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Oui Le libellé du renvoi à la norme ISA 230 (deuxième alinéa du paragraphe 1.) doit être revu.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	N.A.
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La présentation du point 3.1. doit être aménagée au niveau des différents tirets, de manière à correspondre au texte adopté initialement par le Conseil de l'IRE.</li> <li>– La deuxième note de bas de page fait encore référence à l'ancien titre des normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports.</li> <li>– Le premier alinéa du paragraphe 3.4. renvoie au paragraphe 3.3. alors que le texte adopté par le Conseil de l'IRE en 1987 renvoie au paragraphe 3.2.</li> </ul>

**Recommandation de révision du 16 janvier 1998 relative au « Contrôle de qualité des travaux de révision »**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-réviseur ⇔ commissaire réviseur ⇔ réviseur organe d'administration ⇔ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	Non



**Recommandation de révision du 16 janvier 1998 relative au «Contrôle de qualité des travaux de révision» (suite)**

Ajout de dispositions	Oui Le paragraphe 3.6.3. a été complété d'une définition de ce qu'il faut entendre par «expert». Les membres du Conseil supérieur estiment qu'il serait préférable de renvoyer à la recommandation de révision du 6 septembre 1996 (plutôt que de définir un concept déjà défini dans un autre texte normatif) de manière à éviter tout problème d'interprétation.
Renvoi aux normes ISA	Oui Le libellé du renvoi à la norme ISA 220 (note de bas de page) doit être revu.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	– La fin de la phrase du paragraphe 3.7. (version française du texte) a disparu.

**Recommandation de révision du 3 décembre 1993 relative au «Risque de révision»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇔ commissaire réviseur ⇔ réviseur organe d'administration ⇔ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Oui Paragraphe 1.4.: Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour et complété. L'expression «la présente recommandation tient compte des recommandations de l'IFAC ISA 320, ISA 400, IAPS 1008 et IAPS 1010» laisse supposer (à tort) que toutes les dispositions reprises dans les quatre textes internationaux cités sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cet alinéa. Paragraphe 5.1. (4 <sup>ème</sup> alinéa): renvoi à la norme ISA 400
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	–

**Recommandation de révision du 5 janvier 1993 relative aux « Effets du contrôle interne sur les travaux de révision »**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Oui Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour et complété. L'expression «pour la présente recommandation, il a été tenu compte de l'ISA 400 et de l'IAPS 1008 dont les concepts essentiels sont repris dans les paragraphes 2.4.1. à 2.4.5. des normes générales de révisions» laisse supposer (à tort) que toutes les dispositions reprises dans les quatre textes internationaux cités sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cette note de bas de page.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La note de bas de page n°3 n'a pas été mise à jour en ce qui concerne les dispositions relative à la loi du 17 juillet 1975. En ce qui concerne les dispositions relatives à l'arrêté royal du 30 janvier 2001, le renvoi peut se limiter aux articles 27 et 28, § 1<sup>er</sup> dudit arrêté royal.</li> <li>– Le titre du paragraphe 5.2. a été complété (aucun commentaire).</li> <li>– Le 4<sup>ème</sup> alinéa du paragraphe 6.1. utilise encore l'expression «loi sur les sociétés».</li> </ul>

**Recommandation de révision du 3 octobre 1997 relative à la «Révision dans un environnement automatisé»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇔ commissaire reviseur ⇔ réviseur organe d'administration ⇔ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Oui Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour et complété. L'expression « <i>la présente recommandation (...) applique la norme ISA 401</i> » laisse supposer que toutes les dispositions reprises dans les textes internationaux cités sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de ce paragraphe 1.1.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	– Le graphique relatif au paragraphe 5.1. (après le premier alinéa) n'est pas repris dans le texte transmis au Conseil supérieur.

**Recommandation de révision du 5 janvier 1987 relative aux «Objectifs du contrôle des comptes annuels»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇔ commissaire reviseur ⇔ réviseur organe d'administration ⇔ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	– Sous le paragraphe 5, le renvoi à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 aux articles 1 à 21 n'est pas relevant.

**Recommandation de révision du 5 juin 1998 relative aux «Fraudes et aux actes illégaux»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion (sauf sous le paragraphe 5.1.3.)
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	Oui – Premier alinéa du paragraphe 6.2. Le Conseil supérieur n'a aucun commentaire à formuler à propos de cette modification.
Ajout de dispositions	Oui – Le second alinéa du paragraphe 4.5.3. renvoie à une nouvelle annexe de la norme ISA 240 (reprise en annexe à la recommandation du Conseil de l'IRE). Les membres du Conseil supérieur n'ont pas de commentaires à formuler à propos de cet ajout d'annexe.
Renvoi aux normes ISA	Oui – La note de bas de page n°2 renvoie à la norme ISA 240 «Fraud and Errors» et précise que «le texte ci-dessous est basé sur l'ancienne ISA 240». Il ressort de cette note de bas de page que la nouvelle norme ISA 240 n'a pas changé fondamentalement l'ancienne norme ISA 240 et que «de ce fait, les dispositions de cette recommandation restent pertinentes». De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient de relever que la norme ISA 240 accentue le recours à une approche par les risques de la problématique des fraudes. En outre, la nouvelle norme ISA 240 requiert des lettres de déclarations (« <i>management representations</i> »). Dans la mesure où ces différents éléments n'ont pas été intégrés dans le texte adopté par le Conseil de l'IRE, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il importe de revoir la formulation de cette note de bas de page. – Le second alinéa du paragraphe 4.2.4. renvoie aux annexes de la norme ISA 240 (reprises en annexe à la recommandation du Conseil de l'IRE). Les membres du Conseil supérieur n'ont pas de commentaires à formuler à propos de ce changement.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	– Sous le paragraphe 5.1.4., le renvoi à l'article 189 du Code des sociétés n'est pas relevant. – Sous le paragraphe 5.2.3. (1 <sup>er</sup> alinéa), le renvoi à l'article 33 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 est suffisant. – Sous le paragraphe 5.2.4. (2 <sup>ème</sup> alinéa), le renvoi à l'article 135, alinéa 2 est suffisant.



**Recommandation de révision du 5 juin 1998 relative aux «Fraudes et aux actes illégaux» (suite)**

Renumérotation	N.A.
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Sous le paragraphe 2.2., il conviendrait de renvoyer tant à l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 qu'à l'article 171 du Code des sociétés.</li> <li>– Sous le paragraphe 2.3., il conviendrait, eu égard au transfert d'une partie des dispositions contenues antérieurement dans la loi du 17 juillet 1975 dans le Code des sociétés, de compléter le 2<sup>ème</sup> alinéa en renvoyant par ailleurs au Code des sociétés et à ses arrêtés royaux d'exécution.</li> <li>– Certaines parties de phrase (p. ex. 4.5.3.) auparavant en caractère italique ont été standardisées (suppression du caractère spécial).</li> <li>– Sous le paragraphe 5.3.2., l'intitulé de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 (PCMN) a été modifié de manière incorrecte.</li> <li>– Le tableau de l'annexe 1 ne reprend plus les 4 lignes horizontales permettant de scinder les étapes dans le processus de réflexion. Ceci nuit, de l'avis des membres du Conseil supérieur, à la bonne compréhension du tableau.</li> </ul>

**Recommandation de révision du 5 janvier 1993 relative à la «Mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	<p>Oui</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Le paragraphe 12 a été complété.</li> <li>– Les paragraphes 13 et 14 ont été adaptés (renvoi à l'arrêté royal du 3 juillet 1996 adopté après la publication de la recommandation de révision). Les membres du Conseil supérieur n'ont pas de commentaires à formuler à propos de ces modifications.</li> </ul>
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	N.A.



**Recommandation de révision du 5 janvier 1993 relative à la « Mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire » (suite)**

Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Sous le paragraphe 19, l'extrait de l'article 618 (alinéa 2) doit être adapté en fonction du libellé actuel. Un renvoi explicite à cette disposition pourrait utilement être ajouté.</li> <li>– Sous le paragraphe 22, il convient de compléter le renvoi (article 618, <i>alinéa 4</i> C. Soc) pour maintenir le niveau d'information antérieur.</li> <li>– Sous le paragraphe 24, il convient de compléter le renvoi (article 559, <i>alinéa 1<sup>er</sup></i> C. Soc) pour maintenir le niveau d'information antérieur.</li> <li>– Sous le paragraphe 26, la dernière phrase est répétée à deux reprises (le trois derniers mots – « de la société » – manquant cependant dans la première phrase).</li> </ul>
--------	---

**Recommandation de révision du 3 décembre 1999 relative à la « Révision d'une société en difficultés »**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	Non
Renvoi aux normes ISA	Oui (note de bas de page n°2). Il convient de s'interroger sur le maintien ou non du libellé de ce renvoi à la norme ISA 570.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Sous le paragraphe 2, le renvoi à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 peut se limiter à l'article 28, § 1<sup>er</sup>.</li> <li>– Sous le paragraphe 4 (2<sup>ème</sup> tiret du 1<sup>er</sup> alinéa) et sous le paragraphe 7.1. (1<sup>er</sup> alinéa), le renvoi au Code des sociétés doit être revu (article 96, 6°).</li> <li>– Sous le paragraphe 6 (2<sup>ème</sup> alinéa), il convient de compléter le renvoi de manière à préciser qu'il s'agit d'une référence de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.</li> <li>– Sous le paragraphe 7.1. (1<sup>er</sup> alinéa), le renvoi à l'article 94 doit être modifié (article 94, <i>alinéa 2</i> Code soc.).</li> <li>– Sous le paragraphe 13, le renvoi à l'article 137 du Code des sociétés doit être complété (article 137, § 2, <i>alinéa 3</i> Code soc.).</li> <li>– Dans la mesure où les règles applicables en cas</li> </ul>



**Recommandation de révision du 3 décembre 1999 relative à la « Révision d'une société en difficultés » (suite)**

	<p>de continuité et en cas de discontinuité figurent désormais dans le même article de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, il convient de préciser systématiquement le paragraphe de l'article visé.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o Ainsi, le renvoi au paragraphe 1<sup>er</sup> doit être ajouté aux paragraphes 8 et 23</li> <li>o De même, le renvoi qu paragraphe 2 doit être ajouté aux paragraphes 23, 35 (1<sup>er</sup> alinéa) et 36.2. (3<sup>ème</sup> alinéa).</li> <li>– Sous le paragraphe 39.1., le renvoi à l'article 633 doit être complété comme suit « (et équivalent pour les autres formes juridiques) »</li> <li>– Sous le paragraphe 39.4., le renvoi à l'article 634 doit être complété des articles relatifs aux autres formes de sociétés (1<sup>er</sup> renvoi à ces dispositions).</li> </ul>
--	--

**Recommandation de révision du 7 juillet 1995 relative aux «Éléments probants externes»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	Le modèle de confirmation bancaire (résultant de l'accord entre l'ABB et l'IRE) n'a pas été publié à l'époque de son adoption au titre d'annexe à la recommandation de révision du 7 juillet 1995.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour et complété. L'expression «la recommandation tient compte des principes généraux exprimés dans l'ISA ...» laisse supposer (à tort) que toutes les dispositions reprises dans les trois normes ISA citées sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cette note de bas de page.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	–

**Autre remarque formulée par le Conseil supérieur - Renvois incomplets:**

- Pour donner un renvoi du paragraphe 2.8 aussi détaillé qu'auparavant, celui-ci doit être complété: article 170, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés.

**Recommandation de révision du 4 mars 1988 relative à l'«Utilisation du travail d'un autre reviseur»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour.
Modification de dispositions	<p>Le paragraphe 7.1. a été adapté au vu des nouvelles dispositions du Code des sociétés. Il convient de relever que le Code des sociétés ne précise plus que «le collège délibère conformément aux règles ordinaires des assemblées délibérantes» (disposition contenue antérieurement dans le § 1<sup>er</sup> de l'article 64 LCSC).</p> <p>Les membres du Conseil supérieur constatent que cette recommandation de révision consacrée en partie au fonctionnement des collèges de commissaires ne fournit plus aucune indication quant aux règles particulières de délibération au sein d'un collège de commissaire.</p> <p>La seule disposition contenue dans le Code des sociétés à ce propos semble dès lors être celle reprise sous l'article 63: «À défaut de dispositions statutaires, les règles ordinaires des assemblées délibérantes s'appliquent aux collèges et assemblées prévus par le présent code, sauf si celui-ci en dispose autrement».</p>
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	Le paragraphe 7.1. de la recommandation renvoie encore à «la loi sur les sociétés» au lieu de renvoyer au «Code des sociétés».

**Autre remarque formulée par le Conseil supérieur - Renvois incomplets:**

- Pour donner un renvoi du paragraphe 7.1 aussi détaillé qu'auparavant, celui-ci doit être complété: article 130, *alinéa 1<sup>er</sup>* du Code des sociétés.

**Recommandation de révision du 10 novembre 1989 relative à l'«Utilisation du travail d'un service d'audit interne»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: oui
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour. L'expression «on se base également sur les principes exprimés dans l'ISA 610» laisse supposer que toutes les dispositions reprises dans la norme ISA citée sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cette note de bas de page.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	–

**Recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative à l'«Utilisation des travaux d'un expert»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	– Le paragraphe 6.1. renvoie encore à l'ancien titre de la norme relative au contrôle des apports en nature et quasi-apports. – Le paragraphe 6.2. se termine par «...recherchera les conseils juridiques adéquats». La suite du texte n'est pas liée à la recommandation de révision du 6 septembre 1996.

**Recommandation de révision du 8 juin 1990 relative au «Contrôle de l'inventaire physique des stocks»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: Oui
	références au droit comptable: Oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour. L'expression « <i>la présente recommandation s'appuie sur l'IFAC ISA 501</i> » laisse supposer que toutes les dispositions reprises dans la norme ISA citée sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cette note de bas de page.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Renumerotation	N.A.
Divers	–

**Autre remarque formulée par le Conseil supérieur:****Renvoi incomplet:**

- Pour donner un renvoi du paragraphe 2.1 aussi détaillé qu'auparavant, celui-

ci doit être complété: article 9, § 1<sup>er</sup> de la loi comptable du 17 juillet 1975. Il convient par ailleurs de relever que cette même disposition est désormais contenue dans l'article 92, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés.

**Recommandation de révision du 7 juillet 1995 relative à l'«Examen analytique»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi aux normes ISA a été mis à jour. L'expression « <i>la présente recommandation s'appuie sur l'International Standard on Auditing n°520 «...» décrété par l'IFAC</i> » laisse supposer que toutes les dispositions reprises dans la norme ISA citée sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cette note de bas de page.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Renumerotation	N.A.
Divers	–

**Recommandation de révision du 1<sup>er</sup> décembre 1995 relative au «Contrôle des estimations comptables»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Non
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	–

**Recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative aux «Sondages dans la révision»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi à la norme ISA 530 a été mis à jour. Il convient de souligner que le texte repris en annexe à la recommandation ne correspond plus au texte applicable depuis le 1 <sup>er</sup> janvier 1999 au niveau international. Dans la mesure où le texte en annexe n'a pas été adapté par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, il ne peut plus, de l'avis des membres du Conseil supérieur, être fait référence au texte international dans la mesure où la norme ISA 530 actuellement applicable au niveau international est différente.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.



**Recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative aux «Sondages dans la révision» (suite)**

Divers	Le texte repris en annexe ne fait plus la différence entre le texte en caractère gras et en caractère normal. Eu égard à l'importance que revêtent ces caractères au niveau international (différence de traitement), il convient d'adapter les paragraphes 2, 5, 10 (en partie), 18 (en partie) et 20 du texte international.
--------	--

**Recommandation de révision du 6 juin 1997 relative aux «Déclarations de la direction»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: N.A.
	références au droit comptable: N.A.
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi à la norme ISA 580 a été ajouté. L'expression «dans cette recommandation nous avons référé à l'IFAC ISA 580 «...» ainsi qu'à son annexe» laisse supposer que toutes les dispositions reprises dans la norme ISA citée sont reprises dans la recommandation de révision. Dans la mesure où il est dérogé (voir à ce propos le paragraphe 1.2. de la recommandation de révision) au principe fondamental repris dans cette norme ISA 580, à savoir l'obligation d'avoir recours à la procédure de déclarations de la direction, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il ne peut être fait référence d'une manière ou d'une autre à cette norme internationale.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	–

**Autre remarque formulée par le Conseil supérieur:****Renvoi incomplet:**

- Pour donner un renvoi du paragraphe 4.1 aussi détaillé qu'auparavant, celui-ci doit être complété: article 170, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> Code des sociétés.

**Recommandation de révision du 1<sup>er</sup> décembre 1995 relative au «Contrôle des informations figurant dans l'annexe»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: Oui
	références au droit comptable: Oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion (sauf premier alinéa du paragraphe 4)
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	Oui – Une référence légale (art. 144) a été ajoutée en début de paragraphe 1.1. Les membres du Conseil supérieur n'ont pas remarqué à formuler à propos de cet ajout. – Un dernier alinéa a été ajouté en fin de paragraphe 7.9. Les membres du Conseil supérieur n'ont pas remarqué à formuler à propos de cet ajout.
Renvoi aux normes ISA	Le renvoi aux normes ISA 501 et 550 a été maintenu. L'expression « <i>cette recommandation tient compte de la norme IFAC ISA 580 «...» et «... «ISA 550»</i> » laisse supposer que toutes les dispositions reprises dans les deux normes ISA citées sont reprises dans la recommandation de révision. Il conviendrait de revoir le libellé de cette note de bas de page.
Modification de dispositions	N.A.
Modification de renvois	N.A.
Re-numérotation	N.A.
Divers	– Le paragraphe 3.2. fait encore référence aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales. – Sous le paragraphe 6.2. de la version française, le mot «lid» doit être remplacé par «alinéa». – La note de bas de page relative au 2 <sup>ème</sup> tiret du second alinéa du paragraphe 7 est inutile.

**Autres remarques formulées par le Conseil supérieur:**

- Le renvoi sous le paragraphe 2.1. à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 peut se limiter à l'article 24, alinéa 2 (avant article 4, alinéa 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976).
- Le renvoi sous le paragraphe 5.1. (alinéa 1<sup>er</sup>) à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 peut se limiter aux articles 50 à 55.
- Le renvoi sous le paragraphe 5.1. (alinéa 2) à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 peut se limiter à l'articles 25, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>.
- Le paragraphe 6.2. renvoie, pour ce qui concerne les droits et engagements hors bilan, à l'arrêté royal du 12 septembre 1983. Il convient de relever que cette disposition est désormais également reprise sous l'article 97 (point A) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

**Recommandation de révision du 6 octobre 1989 relative au «Contrôle du rapport de gestion»**

Adaptations «formelles»	références au Code des sociétés: Oui
	références au droit comptable: Oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion
Regroupement d'alinéas	Oui
Suppression de dispositions	N.A.
Ajout de dispositions	Oui (un nouveau point 2.8. a été inséré) Le Conseil supérieur n'a pas de commentaire particulier relatif au texte ajouté.
Renvoi aux normes ISA	N.A.
Modification de dispositions	Oui – Le paragraphe 1.1.: le Conseil supérieur n'a pas de commentaire particulier relatif à la modification du texte, si ce n'est que le renvoi «à titre accessoire» doit être «l'article 134, § 2» et non «l'article 259 pour les SPRL et par les articles 523, 524, 608 et 624 C.Soc. pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandites part action». – Le paragraphe 2.6.: il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur de renvoyer aux articles 96 et 608 en début d'alinéa. En outre, le renvoi à l'article 598 du Code des sociétés devrait être ajouté. – Le paragraphe 2.9. (anciennement 2.8.): le Conseil supérieur n'a pas de commentaire particulier relatif à la modification du texte, si ce n'est que le renvoi doit se faire vers les articles 142 (et non 143) et 146 du Code des sociétés. – Le paragraphe 5.2.: le Conseil supérieur n'a pas de commentaire particulier relatif à la modification du texte, si ce n'est que le renvoi peut être limité à l'article 144, alinéa 2 du Code des sociétés.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	Oui (les anciens paragraphes 2.8. à 2.10. deviennent les paragraphes 2.9. à 2.11.)
Divers	– Sous le paragraphe 2.1. (in fine) de la version française, les mots «van het wetboek van vennootschappen» doit être remplacé par «du Code des sociétés». – Certaines parties de phrase auparavant en caractère italique ont été standardisées (suppression du caractère spécial). Voyez à ce propos les paragraphes 3.2., 3.4., 3.5. et 4.2. de la recommandation.

**Autres remarques formulées par le Conseil supérieur:**

- Pour donner un renvoi du paragraphe 2.1 (in fine) aussi détaillé qu'auparavant, celui-ci doit être complété: article 553, *alinéa 1<sup>er</sup>*, 5<sup>o</sup> Code des sociétés.

**Recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative au « Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés »**

Adaptations « formelles »	références au Code des sociétés: Oui
	références au droit comptable: Oui
	Autres: commissaire-reviseur ⇨ commissaire reviseur ⇨ réviseur organe d'administration ⇨ organe de gestion (sauf au paragraphe 5.2.)
Regroupement d'alinéas	Non
Suppression de dispositions	Oui – Le renvoi à l'article 553 du Code des sociétés a été supprimé (sans raison a priori) dans le 3 <sup>ème</sup> alinéa du paragraphe 3.2.1.
Ajout de dispositions	N.A.
Renvoi aux normes ISA	N.A.
Modification de dispositions	Oui – Le premier alinéa du paragraphe 3.1. a été complété comme suit: «le délai d'un mois, dont il est question à l'article 143, doit être calculé à partir de la date de l'assemblée générale ordinaire à laquelle le rapport doit être présenté». Les membres du Conseil supérieur n'ont pas de commentaire particulier à formuler à propos de cet ajout.
Modification de renvois	N.A.
Renumérotation	Oui (les anciens paragraphes 2.8. à 2.10. deviennent les paragraphes 2.9. à 2.11.)
Divers	– Sous le paragraphe 1.1.1. (dernier alinéa), le renvoi aux articles 98 et 100 du Code des sociétés, d'une part, et à l'article 121 du Code des sociétés, d'autre part, est suffisant. – Sous le paragraphe 2.1. (dernier alinéa), de la version française, les mots «van het wetboek van vennootschappen» doit être remplacé par «du Code des sociétés». – Certains renvois ont été ajoutés (2 <sup>ème</sup> alinéa du paragraphe 2.1., dernier alinéa du paragraphe 2.3., 1 <sup>er</sup> alinéa du paragraphe 3.2., 1 <sup>er</sup> alinéa du paragraphe 4.1. – Certaines parties de phrase auparavant en caractère italique ont été standardisées (suppression du caractère spécial). Voyez à ce propos les paragraphes 3.2.1. (1 <sup>er</sup> alinéa), 4.1. (3 <sup>ème</sup> alinéa), 4.3. (1 <sup>er</sup> alinéa)

**Autres remarques formulées par le Conseil supérieur:**

- Pour donner un renvoi du paragraphe 4.4. (in fine) aussi détaillé qu'auparavant, celui-ci doit être complété: article 618, *alinéa 4* Code des sociétés.
- Le renvoi sous le paragraphe 4.5. (alinéa 2) au Code des sociétés peut se limiter à l'article 144, 2<sup>o</sup>.
- Le renvoi sous le paragraphe 5. (titre) au Code des sociétés peut se limiter à l'article 105.

## Annexe Publication officielle des normes et des recommandations de révision de l'IRE

Les normes et les recommandations de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont officiellement publiées dans les différents rapports annuels de l'IRE.

Ces textes sont ensuite repris dans le Vademecum du reviseur d'entreprises.

### 1. Normes de révision

Titre	Rapport IRE	Pages
<i>Normes générales de révision</i>	1983 1992 1997	pp. 32 - 47 p. 255 pp. 287-303
<i>Normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise</i>	1991	pp. 175-192
<i>Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés</i>	1994 1997	pp. 249-261 p. 85
<i>Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports</i>	2001	pp. 361-376
<i>Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société</i>	2000	pp. 327-343
<i>Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales</i>	1995	pp. 269-283
<i>Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée</i>	1997	pp. 304-316

### 2. Recommandations de révision

#### 2.1. Gestion de la mission

Titre	Rapport IRE	Pages
<i>Acceptation d'une mission par un reviseur d'entreprises</i>	1985	pp. 132-142
<i>Programme de contrôle</i>	1986	pp. 184-189
<i>Les documents de travail du reviseur d'entreprises</i>	1986	pp. 190-195
<i>Contrôle de qualité des travaux de révision</i>	1998	pp. 259-262

## 2.2. Méthodologie de la révision

Titre	Rapport IRE	Pages
<i>Le risque de révision</i>	1993 1997	pp. 249-256 p. 341
<i>Effets du contrôle interne sur les travaux de révision</i>	1992 1997	pp. 242-254 p. 341
<i>Révision dans un environnement automatisé</i>	1997	pp. 317-334
<i>Objectifs du contrôle des comptes annuels</i>	1986	pp. 178-183
<i>Fraudes et actes illégaux</i>	1998	pp. 263-279
<i>Révision d'une entreprise en difficultés</i>	1999	pp. 261-282
<i>La mise en oeuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire-reviseur</i>	1992	pp. 232-241

## 2.3. Aspects techniques

Titre	Rapport IRE	Pages
<i>Éléments probants externes</i>	1995 1997	pp. 284-291 p. 341
<i>Utilisation du travail d'un autre réviseur</i>	1988 1997	pp. 157-165 p. 341
<i>Utilisation du travail d'un service d'audit interne</i>	1989	pp. 208-216
<i>Utilisation des travaux d'un expert</i>	1996	pp. 291-295
<i>Contrôle de l'inventaire physique des stocks</i>	1990	pp. 179-185
<i>Examen analytique</i>	1995	pp. 292-297
<i>Les sondages dans la révision</i>	1996	pp. 275-282
<i>Contrôle des estimations comptables</i>	1995 1997	pp. 298-300 p. 341
<i>Les déclarations de la direction</i>	1997 1997	pp. 335-340 p. 341

## 2.4. Aspects spécifiques de la révision

Titre	Rapport IRE	Pages
<i>Contrôle des informations figurant dans l'annexe</i>	1995 1997	pp. 301-309 p. 342
<i>Contrôle du rapport de gestion</i>	1989 1997	pp. 198-207 p. 342
<i>Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés</i>	1996 1997	pp. 283-290 p. 342



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5<sup>ème</sup> étage  
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles  
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19  
E-mail : CSPEHREB@skynet.be  
www.cspe-hreb.be

**Avis du 2 avril 2003, rendu dans l'urgence, ayant trait au projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux**

# annexe XII

## Lignes de force

Le Ministre de l'Economie a transmis, le 12 mars 2003, au Conseil supérieur pour avis un projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. Après avoir pris connaissance du document transmis, les membres du Conseil supérieur constatent avec satisfaction que ce texte a intégré l'ensemble des remarques formulées par le Conseil supérieur dans son avis du 17 mai 2001.

Par ailleurs, le Conseil supérieur a reçu, le 27 mars 2003, une demande d'avis du Ministre en charge des Classes moyennes portant sur le même projet d'arrêté royal et soutenant la demande d'avis du Ministre de l'Economie du 12 mars 2003.

Une nouvelle version du projet d'arrêté royal a été transmise en date du 28 mars 2003 au Conseil supérieur, simultanément par les Cabinets des deux ministres, dont le contenu a évolué par rapport au projet d'arrêté royal transmis le 12 mars. L'avis du Conseil supérieur rendu dans l'urgence porte dès lors sur la version du 28 mars 2003.

C'est dans ce contexte qu'un deuxième avis est demandé au Conseil supérieur à propos du projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. Cette demande d'avis porte sur les annexes au projet d'arrêté royal reprenant les principes fondamentaux relatifs au système de dispenses dont pourront bénéficier les

candidats au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

***Les membres du Conseil supérieur ont pris l'initiative de tenir, le 31 mars 2003, une réunion spéciale afin de traiter le projet d'arrêté royal, qui avait déjà retenu toute l'attention du Conseil supérieur il y a plus de deux ans.***

Les membres du Conseil supérieur souhaitent rappeler qu'ils ont déjà reçu, le 26 janvier 2001, du Cabinet du Ministre de l'Economie un avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. Cet avant-projet d'arrêté royal avait été rédigé par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, à la demande du Cabinet du Ministre de l'Economie.

L'avant-projet d'arrêté royal de 2001 soumis au Conseil supérieur laissait au Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux l'entière appréciation de l'octroi de dispenses aux candidats au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Eu égard au nombre de candidats potentiels, il y avait lieu de s'interroger sur la faisabilité d'un tel régime. Ces différents éléments ont notamment conduit le Conseil supérieur à proposer une refonte fondamentale du système permettant non seulement d'assurer le traitement équitable des différentes filières d'enseignement pouvant avoir accès aux différentes professions reprises au sein de l'Institut des Experts-comptables et des

Conseils fiscaux mais aussi d'assurer une cohérence certaine par rapport au régime en vigueur à l'IRE et ce dans le cadre du rapprochement proposé par les trois Instituts (IRE, IEC et IPCF) lors de la réforme des professions économiques en 1999.

***Le Conseil supérieur a rendu son avis le 17 mai 2001. Cet avis a conduit à une révision fondamentale de l'avant-projet d'arrêté royal, et ce en particulier en ce qui concerne le système de dispenses auxquelles auront droit les candidats au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal dans le cadre de leur examen d'admission.***

\*  
\*   \*   \*

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

***Les membres unanimes<sup>2</sup> du Conseil supérieur soutiennent l'approche retenue dans le projet d'arrêté royal, dans la mesure où ils estiment qu'il importe de prendre en considération les connaissances que les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux ont acquises dans le cadre de leur formation antérieure, et ce lors de la détermination des matières à présenter dans le cadre de l'examen d'admission.***

L'application d'un tel principe doit permettre, de l'avis des membres unanimes du Conseil supérieur, d'assurer la sécurité juridique voulue pour les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux.

Les membres unanimes du Conseil supérieur attirent l'attention sur la nécessité

de veiller à ce que la mise en place de la ***procédure d'octroi des dispenses soit systématique et permette d'éviter, dans toute la mesure du possible, toute forme de subjectivité.*** Il convient également de relever qu'à l'avenir, eu égard aux règles de transparence corrélées au système de dispenses mis en place, les autorités compétentes devront veiller à ce que ***les dispenses auxquelles auront droit les futurs diplômés ayant accès au stage IEC soient connues et ce à partir du moment où ceux-ci entament leurs études.***

En outre, les membres unanimes du Conseil supérieur estiment, à l'instar de l'avis rendu par le Conseil d'Etat le 19 juillet 2002, qu'***il importe que le système de dispenses mis en place assure un traitement équitable des différents candidats au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.***

Les membres unanimes du Conseil supérieur regrettent que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal, bien que faisant 17 pages, ne contienne aucune explication permettant de voir dans quelle mesure le traitement équitable est réellement assuré.

***Les membres unanimes du Conseil supérieur estiment dès lors qu'à la lecture des deux annexes au projet d'arrêté royal et que compte tenu du manque d'information contenue dans le rapport au Roi, ils ne sont pas en mesure de se prononcer sur le caractère du traitement équitable ou non des différentes catégories de candidats.***

***D'un premier examen rendu dans l'urgence, il ressort cependant que l'approche serait à même de ne pas assurer toute la cohérence voulue entre les différentes filières d'enseignement.***

***Les membres unanimes du Conseil supérieur doivent dès lors faire part d'un certain nombre de réserves quant à différents aspects repris dans le projet d'arrêté royal actuel qui sont explicités ci-après.***

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. A savoir, conformément aux dispositions y afférentes, les membres du Conseil supérieur présents ou dûment représentés lors des délibérations portant sur l'adoption du présent avis.

*Les membres unanimes du Conseil supérieur souhaitent à ce propos rappeler quatre principes fondamentaux ayant guidé leur réflexion que ce soit en mai 2001 ou en avril 2003:*

- *les membres unanimes du Conseil supérieur sont favorables à la mise sur pied d'un véritable système de dispenses pour tous les candidats au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal;*
- *il importe que ce système de dispenses n'entraîne aucune discrimination entre les différentes filières (énumérées dans l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) ayant accès au stage IEC;*
- *le système de dispenses mis en place doit être gérable à court terme et doit assurer à terme la transparence et la sécurité juridique voulues;*
- *eu égard à la volonté exprimée par les deux Instituts concernés à titre principal (IRE et IEC) mais également par le législateur dans le cadre des travaux parlementaires relatifs à la loi du 22 avril 1999, il convient de développer une réglementation n'entravant pas le rapprochement entre lesdits Instituts.*

\*  
\* \*

*Les membres unanimes du Conseil supérieur insistent à nouveau et de manière proactive sur la nécessité de pouvoir trouver à très court terme une solution satisfaisante aux préoccupations exprimées par les diplômés ou les futurs diplômés des différentes filières concernées. Il convient de rappeler que, déjà en mai 2001, les membres du Conseil supérieur insistaient dans leur avis sur l'importance qu'ils accordaient au traitement rapide de ce dossier.*

Les membres unanimes du Conseil supérieur proposent dès lors:

- d'une part, que le **rapport au Roi soit complété** de manière à contenir les explications voulues **avant** que le projet d'arrêté royal et que le rapport au Roi ne soient **transmis au Conseil d'Etat pour avis**;

- d'autre part, qu'un **régime cohérent d'accès à la profession** d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal **pour l'ensemble des diplômés** des différentes filières concernées soit **mis sur pied à court terme**. En effet, la préoccupation première des membres du Conseil supérieur est depuis longtemps de rencontrer les préoccupations défendues de longue date par les représentants du secteur de l'enseignement et d'assurer la sécurité juridique voulue dans ce dossier.

Dans le cadre strict de la compétence d'avis dévolue au Conseil supérieur en application de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les membres du Conseil supérieur insistent, **au cas où il s'avérerait délicat d'adopter, dans les plus brefs délais, l'arrêté royal soumis pour avis, sur la nécessité que les autorités compétentes autorisent, à titre exceptionnel, le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux à organiser d'ici la fin de l'année 2003 une procédure d'examen d'admission, tant aux candidats au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, en dispensant les candidats de certaines matières, sur la base de critères objectifs, à l'instar de la procédure qui avait été mise en place en février 2002** par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques et en accord avec le Ministre de l'Economie et le Ministre des Classes moyennes.

\*  
\* \*

*Enfin et nonobstant l'impossibilité dans laquelle se trouvent les membres du Conseil supérieur de donner un avis sur le caractère du traitement équitable des différentes catégories de candidats, ceux-ci ont souhaité formuler un certain nombre de remarques dans les présentes lignes de force.*

- Les membres unanimes du Conseil supérieur estiment qu'il convient de

**resituer le débat actuel en matière d'accès à la profession dans son contexte européen.** A ce propos, il est renvoyé à une étude publiée en décembre 2002 par la Fédération des Experts-comptables Européens, dont l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux est membre.

Dans cette perspective, la nouvelle mouture du projet d'arrêté royal pose clairement un problème quant au «*level playing field*» dans la mesure où il ressort d'une étude récente de la Fédération des Experts-comptables Européens qu'en Europe seuls 8 pays sur 23 (dont la Belgique) permettent l'accès aux activités d'expert-comptable à des personnes ne disposant pas d'une formation universitaire.

*De lege lata*, il convient cependant de souligner que la loi du 22 avril 1999 permet l'accès au port du titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal à différentes filières de formation.

Toutefois, la philosophie sous-jacente au projet d'arrêté royal pose clairement le problème d'un éventuel rapprochement avec l'IRE dans la mesure où, pour un certain nombre de matières, les exigences diffèrent alors que la refonte de l'arrêté royal avait été présentée comme ayant pour objectif d'aligner les conditions d'accès aux professions d'expert-comptable et de reviseur d'entreprises.

***Dans cette perspective, l'écart entre les exigences requises des candidats reviseurs d'entreprises et celles requises des candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux est, de l'avis des membres unanimes du Conseil supérieur, à ce point significatif que les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur la possibilité d'aboutir un jour à une première année de stage commun.***

Dans le cadre des compétences confiées par le législateur au travers de la loi du 22 avril 1999 (article 54) au Conseil supérieur quant au suivi de l'évolution des professions économiques, les membres unanimes du Conseil supérieur estiment qu'il paraît

pour le moins surprenant qu'un expert-comptable doit avoir une connaissance plus approfondie de droit civil (45 heures) que d'économie (30 heures).

Les membres unanimes du Conseil supérieur insistent sur l'intérêt qu'ils accordent à l'importance relative des différentes matières énumérées à l'article 3 du projet d'arrêté royal. ***Dans ce cadre, les membres unanimes du Conseil supérieur suggèrent qu'il soit procédé à un nouvel examen des heures de contact et des unités de cours, en tenant compte de l'importance relative des différentes matières dans l'exercice des activités de l'expert-comptable et du conseil fiscal.***

- Dans la mesure où la déclaration de Bologne, signée le 19 juin 1999, vise à généraliser, d'ici 2010, l'utilisation des ECTS («*European credits and transfer system*») et qu'en Belgique tant le V.L.I.R. et le Vlhora (du côté néerlandophone) que le CRef (du côté francophone) ont marqué leur soutien à cette évolution, les membres du Conseil supérieur estiment que ***la limitation des critères d'octroi des dispenses pour les seuls diplômés de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de type long ou de deux cycles n'a pas de base légale et pourrait conduire à l'adoption d'un arrêté royal obsolète avant même sa signature par le Roi.***
- De la lecture de l'article 3 du projet d'arrêté royal, il ressort que deux systèmes de dispenses sont mis en place (§§ 4 et 5, renvoyant respectivement aux annexes 1 et 2).

Les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention des autorités compétentes sur le fait que l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, distingue trois catégories de personnes ayant accès au titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

De l'avis unanime des membres du Conseil supérieur, dans la mesure où il

est précisé expressément dans le rapport au Roi précédent l'arrêté royal en projet, que (page 3 – le caractère souligné ne figurant pas dans le texte officiel du rapport au Roi «*Ceci justifie la mise en place, dans le présent arrêté, d'un système de dispenses dont pourront bénéficier tous les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux visés par l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de la loi du 22 avril 1999.*») tous les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux visés par l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de la loi du 22 avril 1999 pourront bénéficier de dispenses, **il convient de préciser quel système de dispenses est applicable à cette troisième catégorie de diplômés**. Cette troisième catégorie est composée de personnes qui satisfont «*aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi*», en l'occurrence les formations reprises dans les annexes de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômés des candidats experts-comp-

tables et des candidats conseils fiscaux (*Moniteur belge*, 29 novembre 1990), tel que modifié à différentes reprises et étendu aux conseils fiscaux par l'arrêté royal du 4 mai 1999 (*Moniteur belge*, 29 juin 1999, 2<sup>ème</sup> édition).

\*  
\*   \*   \*

Eu égard à l'urgence dans laquelle il a été demandé de rendre un avis, les membres du Conseil supérieur ont limité leur avis à ces lignes de force.

Le Conseil supérieur se tient à la disposition des autorités compétentes dans la mesure où celles-ci souhaitent obtenir des commentaires techniques spécifiques aux différentes dispositions contenues dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.



# annexe XIII

## A. Introduction

Un projet d'arrêté royal relatif à l'exercice de la profession de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé» par le biais d'une personne morale a été soumis au Conseil supérieur pour avis, le 1<sup>er</sup> avril 2003, par le Ministre en charge des Classes moyennes.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Il convient de relever que l'exercice de la profession, d'une part, de «réviseur d'entreprises» et, d'autre part, d'«expert-comptable» et/ou de «conseil fiscal» par le biais d'une personne morale est déjà régi par des dispositions réglementaires :

- *en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises*: loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (articles 8 et 33) et arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (article 29) ;
- *en ce qui concerne les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux*: loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (articles 20 et 21) et arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (articles 7, 8 et 9).

Dans la mesure où le législateur a opté, en 1999, pour l'intégration des «comptables agréés» et des «comptables-fiscalistes agréés» au sein des professions économiques, les membres du Conseil supérieur ont examiné le projet d'arrêté royal soumis pour avis à l'aune du rapprochement entre les trois Instituts évoqué dans les documents parlementaires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

## B. Contexte légal actuel applicable aux comptables (-fiscalistes) agréés

Les articles 47 et 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales définissent le cadre général relatif à l'exercice de la profession de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé» par le biais d'une personne morale :

### • Article 47

Lorsque la profession de comptable est exercée dans le cadre d'une personne morale, l'article 46 est applicable aux administrateurs, gérants ou associés actifs, selon les conditions fixées par le Roi.

Nul ne peut exercer en qualité d'indépendant, à titre principal ou accessoire, la profession de comptable ou porter le titre professionnel de «comptable agréé», ou de «comptable stagiaire » ou tout autre titre susceptible de créer une confusion s'il n'est inscrit au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires tenus par l'Institut professionnel.

Nul ne peut en outre porter le titre professionnel de «comptable-fiscaliste agréé » ou de « comptable-fiscaliste stagiaire », ou tout autre titre susceptible de créer une confusion, s'il n'est comptable agréé et s'il n'est inscrit au tableau des «comptables-fiscalistes agréés», ou sur la liste des «comptables-fiscalistes stagiaires» tenus par l'Institut professionnel.

Le Roi fixe les règles de l'octroi par l'Institut professionnel de l'autorisation de porter en Belgique le titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé ou, s'agissant de sociétés, de faire usage de ces termes dans leur dénomination particulière, dans la définition de leur objet social ou dans leur publicité, aux personnes physiques résidant à l'étranger et aux

sociétés de droit étranger, ayant dans leur pays une qualité reconnue équivalente à celle de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé qui prestent en Belgique des services relevant de l'activité de comptable ou de comptable-fiscaliste, sans y être établies.

*(Article 46 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales)*

Aussi longtemps que le Roi n'a pas fixé ces conditions, l'article 3 de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services reste d'application. La personne morale qui exerce cette profession réglementée, doit également être reconnue, suivant les modalités déterminées par le Roi.

Nul ne peut exercer en qualité d'indépendant, à titre principal ou accessoire, une profession réglementée en exécution de la présente loi, ou en porter le titre professionnel, s'il n'est inscrit au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires ou si, étant établi à l'étranger, il n'a obtenu l'autorisation d'exercer occasionnellement cette profession.

Lorsque la profession réglementée est exercée dans le cadre d'une personne morale, l'alinéa précédent est uniquement applicable à celui ou ceux de ses administrateurs, gérants ou associés actifs qui exercent personnellement l'activité réglementée ou qui ont la direction effective des services où elle est exercée. A défaut de ces personnes, l'obligation énoncée à l'alinéa 1<sup>er</sup> s'applique à un administrateur ou à un gérant ou à un associé actif de la personne morale désigné à cet effet.

Pour l'application de la présente loi, ces personnes sont présumées, de

manière irréfragable, exercer cette activité à titre indépendant.

Il ne faut pas satisfaire aux obligations découlant de l'alinéa 1<sup>er</sup> pour exercer la profession dans les liens d'un contrat de travail, mais les personnes qui bénéficient de cette faculté ne sont pas autorisées à porter le titre professionnel.

*(Article 3 de la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services)*

- Article 48

Les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables, ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires et les experts-comptables stagiaires, peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires.

S'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés au port du titre de

« comptable agréé » ou de « comptable stagiaire ».

L'article 10 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'Institut professionnel des comptables traite quant à lui notamment des liens de collaboration professionnelle noués par les comptables(-fiscalistes) agréés. On relèvera notamment que :

« § 5. Si la collaboration s'effectue dans le cadre d'une personne morale, le comptable IPC communique à la Chambre ses statuts, les actes modificatifs des statuts, ainsi que les nominations, démissions ou révocations des membres des organes de gestion.

§6. Tous les comptables IPC ayant établi des liens de collaboration dans le cadre de l'exercice de la profession doivent dans un délai de trois mois après chaque nomination ou modification, adresser à la Chambre une liste actualisée mentionnant les noms, prénoms, profession et nationalité des gérants, administrateurs et associés actifs de la personne morale ou de l'association dont ils font partie, ainsi que l'importance de leur participation dans celle-ci ».

## C. Avis

Les membres du Conseil supérieur ont pu constater que le projet d'arrêté royal contient, pour l'essentiel, des dispositions similaires à celles applicables aux membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, tout en tenant compte des spécificités liées à la profession de comptable(-fiscaliste) agréé.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant attirer l'attention sur un certain nombre de points :

### 1. Délégation d'une partie du pouvoir du conseil d'administration à un comité de direction

Dans la mesure où l'article 33 de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition a intégré un article 524<sup>bis</sup> et un article 524<sup>ter</sup> dans le Code des sociétés, tous deux relatifs au comité de direction, il conviendrait, de

l'avis des membres du Conseil supérieur, de mentionner les membres du comité de direction dans les articles 2, 8, 5° et 11, § 1<sup>er</sup> du projet d'arrêté royal soumis pour avis aux côtés des gérants et des administrateurs.

L'extension de ces dispositions au comité de direction devrait permettre de couvrir, à juste titre, le cas où le conseil d'administration décide, conformément aux dispositions contenues dans le Code des sociétés, de déléguer une partie de son pouvoir à un comité de direction.

## 2. Création d'une personne morale par un stagiaire

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur le fondement sur lequel se base l'article 2 du projet d'arrêté royal lorsqu'il permet aux stagiaires de créer une société.

Dans la mesure où ni un stagiaire réviseur d'entreprises, ni un stagiaire expert-comptable et/ou conseil fiscal ne peut créer une société professionnelle, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il serait préférable, à tout le moins de limiter la possibilité de créer de telles sociétés pour les stagiaires comptables(-fiscalistes) agréés, voire de l'interdire.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, seule une association entre un stagiaire comptable(-fiscaliste) et, par exemple, son maître de stage pourrait, conceptuellement, être envisagée.

Cependant, compte tenu de la faible durée potentielle du stage (12 mois), les membres du Conseil supérieur estiment qu'aucune raison particulière ne justifie un traitement différent des stagiaires comptable(-fiscaliste) agréé par rapport aux stagiaires réviseur d'entreprises ou aux stagiaires expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Il convient de relever que cette adaptation influencerait également la portée de l'article 4, § 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

## 3. Utilisation de la dénomination sociale de la société

Il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de compléter l'article 10 du projet d'arrêté royal soumis pour avis d'un troisième paragraphe précisant que lorsqu'une demande d'admission d'exercice de la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé par le biais d'une personne morale est introduite auprès de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés, ***il est interdit d'utiliser cette dénomination sociale pour accepter des missions aussi longtemps que cette demande n'a pas été approuvée par la Chambre compétente de l'IPCF.*** Ceci permettrait, par ailleurs, de relier l'article 10 à l'article 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Il convient de relever à ce propos que la réglementation applicable aux réviseurs d'entreprises interdit purement et simplement «*qu'une société de révision n'ayant pas la qualité de membre puisse être nommée en tant que commissaire*»<sup>1</sup>.

On peut par contre déplorer qu'aucune précision ne soit par contre fournie à ce sujet dans la réglementation applicable aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux.

Enfin, il conviendrait de compléter l'article 13 du projet d'arrêté royal soumis pour avis de manière à préciser que les sociétés constituées avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal peuvent, dans un souci de continuité des activités, continuer à utiliser cette dénomination jusqu'à ce que le dossier ait été traité par la Chambre compétente de l'IPCF et ce dans la mesure où un tel dossier a été introduit dans les délais fixés par l'arrêté royal soumis pour avis.

## 4. Tenue de la liste des personnes morales

Le projet d'arrêté royal opte, au travers de son article 4, pour la tenue d'une seule liste, celle des personnes physiques. En cas de constitution d'une société, le tableau des titulaires de la

1. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum du réviseur d'entreprises 2002*, Editions Standaard, p. 317.

profession mentionnerait la dénomination de la personne morale dont ils font partie en regard du nom des comptables ou des comptables-fiscalistes.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il appartient aux autorités ministérielles de décider s'il est préférable d'opter pour la tenue d'une seule liste (comme proposé dans le projet d'arrêté royal) ou s'il est préférable d'opter pour la tenue d'une double liste (comme c'est le cas pour l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) ou d'une sous-liste (comme c'est le cas pour l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux), l'une pour les personnes physiques, l'autre pour les personnes morales.

Le choix des autorités ministérielles doit prendre en considération, d'une part, la problématique de la clarté de l'information et, d'autre part, l'aspect pratique en cas de constitution de multiples personnes morales. Dans la mesure où il ressort de l'article 8, 6° qu'un comptable(-fiscaliste) agréé peut constituer plusieurs personnes morales, il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de tenir deux listes distinctes, l'une reprenant les personnes physiques, l'autre reprenant les personnes morales.

En ce qui concerne la possibilité pour un comptable(-fiscaliste) agréé quelconque de créer plusieurs personnes morales énoncée clairement à l'article 8 du projet d'arrêté royal, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de reformuler le § 2 de l'article 4 du projet d'arrêté royal soumis pour avis en remplaçant l'expression «de la personne morale» par l'expression «de la (ou des) personne(s) morale(s)».

Enfin, il importe que tout tiers intéressé puisse identifier pour chaque personne morale quels sont les actionnaires, les associés, les gestionnaires, etc. La structure et la portée de l'information à publier par l'IPCF à propos des personnes morales pourraient utilement être détaillées dans un troisième paragraphe de l'article 4 du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

## 5. Sociétés entre titulaires de qualités différentes

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur les conditions dans lesquelles la Chambre pourrait donner l'autorisation à un comptable(-fiscaliste) agréé de s'associer avec «d'autres personnes qui ne possèdent pas la même qualité, ni une qualité acquise à l'étranger et reconnue équivalente par le Roi».

***Dans le cadre du rapprochement des différentes professions économiques, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de compléter cette disposition en précisant quelles sont les exigences en matière de déontologie qui doivent à tout le moins être rencontrées.***

A défaut, l'esprit dans lequel a été adoptée la loi du 22 avril 1999, à savoir une convergence dans l'évolution des différentes composantes des professions économiques, s'en trouverait affectée dans la mesure où les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables et les conseils fiscaux sont soumis à ce type de contraintes.

## 6. Sociétés civiles professionnelles

En ce qui concerne les articles 8 et 9 du projet d'arrêté royal, les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur le fondement ayant conduit les autorités ministérielles à limiter ces dispositions aux activités civiles.

D'une comparaison avec les dispositions applicables aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux, les membres du Conseil supérieur estiment que :

- dans le 1°, le mot «civils» doit être supprimé, à moins qu'un fondement légal particulier ne puisse être invoqué pour tenir compte d'une spécificité des comptables(-fiscalistes) agréés ;
- dans le 1°, les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur la portée de la partie de phrase «et à l'exercice d'activités compatibles avec celles-ci». Faut-il en conclure qu'il est impossible de créer une société

regroupant un réviseur d'entreprises et un comptable(-fiscaliste) agréé dans la mesure où les arrêtés royaux pris en exécution de la loi du 2 août 2002 dite de «Corporate governance» interdisent purement et simplement au réviseur d'entreprises de tenir la comptabilité d'une société dans laquelle lui ou quelqu'un de son «orbite» est chargé du contrôle légal des comptes?

- dans le 2°, dans la mesure où l'article 3, § 4 du Code des sociétés traite des sociétés civiles à forme commerciale, les membres du Conseil supérieur ne perçoivent pas ce qui est visé par «ou de personne morale». Ils proposent de supprimer ces mots à moins qu'un fondement légal particulier ne puisse être invoqué pour tenir compte d'une spécificité des comptables(-fiscalistes) agréés;
- dans le 5°, il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser quelles sont les responsabilités encourues par le «représentant permanent» (en cas de gérants, administrateurs, etc. au titre de personne morale) et partant quelle est sa position.

### 7. Equivalence pour les personnes physiques non domiciliées en Belgique ou les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger

De la lecture de l'article 12 du projet d'arrêté royal, il ressort que pour être considérées comme ayant une qualité équivalente à celle de comptable(-fiscaliste) agréé en Belgique, les personnes physiques non domiciliées en Belgique ainsi que les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger doivent avoir «*obtenu dans leur pays une qualification équivalente et légalement reconnue dans ce pays pour les activités comptables ou pour le contrôle des comptes des sociétés, pour autant que cette qualification réponde aux conditions prévues par la directive 84/253/CEE du 10 janvier 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels des documents comptables*».

**De l'avis des membres du Conseil supérieur, il est inacceptable que cette disposition impose** pour les personnes physiques non domiciliées en Belgique ou les personnes morales constituées sous l'empire d'un droit étranger **des conditions aussi restrictives** («*pour autant que cette qualification réponde aux conditions prévues par la directive 84/253/CEE du 10 janvier 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels des documents comptables*») alors qu'il est question dans le projet d'arrêté royal à différents endroits de «réciprocité».

Dans la mesure où les comptables(-fiscalistes) agréés belges ne sont pas soumis à ce genre d'exigences, il est, de l'avis du Conseil supérieur, illogique d'imposer ce type de contrainte aux «non-belges» sous peine d'enfreindre le principe européen de libre circulation des services. Les membres du Conseil supérieur ne peuvent dès lors pas marquer leur accord avec cette disposition pour les ressortissants de l'Union européenne.

Il convient par ailleurs, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de s'interroger sur l'opportunité de fixer (ou non) des conditions différentes selon qu'il s'agit de ressortissant de l'Union européenne ou non.

### 8. Autres aspects de nature plus formelle

Article 2 :

Il conviendrait d'adapter la phrase en remplaçant «occasionnellement» («*occasional*») par «à tout le moins occasionnellement» («*at least occasional*»).

Article 5, § 1<sup>er</sup> :

Dans la version française du 1°, le mot «fonction» devrait être remplacé par le mot «profession». Dans la version néerlandaise du 1°, le mot «functiegebonden» devrait, à tout le moins, être remplacé par «beroepsgebonden» de manière à utiliser une terminologie comparable à celle utilisée en fiscalité. Le 1° pourrait, de l'avis des membres

du Conseil supérieur, cependant être reformulé, pour plus de clarté, comme suit: «het in gemeenschap brengen van alle of van een gedeelte van de kosten die verband houden met de uitoefening van hun beroep, of».

Article 5, § 2:

Dans la version française du projet d'arrêté royal, il est fait mention dans ce paragraphe à deux reprises du mot «association». Au sens strict, cela signifie, à la lecture du texte, que les sociétés ne sont pas couvertes par cette disposition. Par contre, il découle des articles 8 et 9 du projet d'arrêté royal que tant les associations que les sociétés professionnelles sont concernées. Il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser clairement dans le paragraphe 2 de l'article 5 que la disposition couvre tant les associations que les sociétés.

Article 8, 6°:

il convient, dans la version française du texte d'ajouter le mot «exclusivement» entre les mots «que» et «pro-

fessionnel» de manière à assurer la cohérence avec la version néerlandaise du projet d'arrêté royal. La formulation de ce point serait, dans ce cas, complètement similaire aux dispositions applicables aux experts-comptables et/ou aux conseils fiscaux.

Article 9, 5°:

Il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de préciser ce qu'il faut entendre par «établissement belge de la société de droit étranger» («Belgische vestiging van de rechtspersoon opgericht naar buitenlands recht»). Faut-il entendre une succursale ou cette disposition doit-elle être considérée de manière plus large?

Article 11, § 1<sup>er</sup>:

Sous le 3°, il convient de remplacer, dans la version néerlandaise du projet d'arrêté royal, l'expression «commerciële activiteiten» par «handelsactiviteiten» et celle de «commerciële vennootschappen» par celle de «handelsvennootschappen» à l'instar de la terminologie retenue par le Code des sociétés.

1. La version néerlandaise du paragraphe 2 de l'article 5 du projet d'arrêté royal n'est pas plus explicite en utilisant les expressions «wenst te verenigen» (portée différente par rapport à la version française) et «vereniging».



# annexe XIV

**Institut des Réviseurs d'Entreprises**

	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
A. Nombre de membres (personnes physiques) :	<b>978</b>	<b>641</b>	<b>337</b>
B. Nombre de membres (personnes morales) :	<b>423</b>	<b>278</b>	<b>145</b>
C. Nombre de stagiaires (personnes physiques) :	<b>509</b>	<b>371</b>	<b>138</b>

**Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux**

<b>A. Nombre de membres (personnes physiques)</b>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>7 198</b>	<b>4 406</b>	<b>2 792</b>
- Experts-comptables et Conseils fiscaux :	3 170	1 877	1 293
- Experts-comptables :	2 726	1 554	1 172
- Conseils fiscaux :	1 302	975	327

<i>Sous-liste des « externes »</i>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>4 208</b>	<b>2 450</b>	<b>1 758</b>
- Experts-comptables et Conseils fiscaux	2 782	1 435	1 047
- Experts-comptables	1 251	678	573
- Conseils fiscaux	475	337	138

<i>Autres (internes et autres)</i>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>2 990</b>	<b>1 956</b>	<b>1 034</b>
- Experts-comptables et Conseils fiscaux	688	442	246
- Experts-comptables	1 475	876	599
- Conseils fiscaux	827	638	189

<b>B. Nombre de membres (personnes morales)</b>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>1 900</b>	<b>1 061</b>	<b>839</b>
- Experts-comptables et Conseils fiscaux :	542	306	236
- Experts-comptables :	1 293	719	574
- Conseils fiscaux :	65	36	29

<b>C. Nombre de stagiaires (personnes physiques)</b>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>1 766</b>	<b>1 219</b>	<b>547</b>
- Experts-comptables :	1 301	843	458
- Conseils fiscaux :	465	376	89

**Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés**

<b>Nombre de membres</b>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>6 058</b>	<b>3 386</b>	<b>2 672</b>
- Comptables agréés :	959	508	451
- Comptables-fiscalistes agréés :	5 099	2 878	2 221

<b>Nombre de personnes morales</b>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>3 695</b>	<b>2 123</b>	<b>1 572</b>
- Comptables agréés :	474	273	201
- Comptables-fiscalistes agréés :	3 221	1 850	1 371

<b>Nombre de stagiaires</b>	<b>Total</b>	<b>NI</b>	<b>Fr</b>
	<b>678</b>	<b>312</b>	<b>366</b>
- Stagiaires comptables agréés :	82	45	37
- Stagiaires comptables-fiscalistes agréés :	596	267	329



**Rapport d'activités**

**Composition du Conseil supérieur et Conseillers scientifiques** ..... 1

**Préface** ..... 5

**annexes**

annexe I Comptes annuels du Conseil supérieur  
relatifs à l'année 2002-2003 ..... 11

annexe II Avis du 6 septembre 2002 portant sur l'avant-projet de loi  
modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention  
de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment  
des capitaux ..... 13

annexe III Les professions économiques belges face aux normes IAS/IFRS  
Contribution du Conseil supérieur à la préparation des professions  
économiques.  
Premier avis du 20 septembre 2002 ..... 17

annexe IV Avis du du 4 octobre 2002 émis d'initiative par le Conseil supérieur  
à propos de l'organe de contrôle externe à créer en application  
de l'alinéa 10 de l'article 133 du Code des sociétés ..... 23

annexe V Avis du 24 octobre 2002 relatif au projet d'arrêté royal  
portant exécution de l'article 133, alinéa 9 du Code des sociétés  
et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution  
du Code des Sociétés ..... 37

annexe VI Avis du 6 novembre 2002 relatif aux liens de collaboration pouvant  
exister entre les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux  
et les guichets d'entreprises ..... 65

annexe VII Avis du 16 janvier 2003 portant sur le « Mission Statement »  
de la Commission des normes de révision de l'IRE du 4 octobre 2002  
relatif à l'adaptation des normes et recommandations de l'IRE  
aux normes d'audit internationales (ISA) ..... 75

annexe VIII	Avis du 17 janvier 2003 relatif à la recommandation du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, intitulée «communication des questions touchant à l'audit avec les personnes chargées du gouvernement d'entreprise» .....	81
annexe IX	Avis du 23 janvier 2003 portant sur les projets d'adaptation des Normes générales de révision transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises .....	89
annexe X	Avis du 4 mars 2003 portant sur les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatives au contrôle de qualité à l'aune du «mission statement» du Conseil de l'IRE du 8 novembre 2002 .....	101
annexe XI	Avis du 20 mars 2003 portant sur les adaptations «de nature purement formelles» apportées aux normes et recommandations de révision de l'IRE découlant de la coordination du droit des sociétés et du droit comptable .....	107
annexe XII	Avis du 2 avril 2003, rendu dans l'urgence, ayant trait au projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux .....	133
annexe XIII	Avis du 24 juin 2003 relatif à l'exercice de la profession de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé» par le biais d'une personne morale .....	139
annexe XIV	Les professions économiques en chiffres .....	147



