

## 5. AVIS RELATIF AU PROJET D'ARRETE ROYAL FIXANT LE REGLEMENT DE DEONTOLOGIE DES EXPERTS COMPTABLES.

D.22/12/1994

### Prolégomènes

En vertu de l'article 88 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut des Experts Comptables, le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la loi lui assigne.

Dès 1987, le Conseil de l'Institut proposa un texte intitulé «Projet d'arrêté royal de déontologie». Ce texte fit l'objet de divers examens.

Le Conseil d'Etat émit finalement un avis sur le projet d'arrêté fixant le règlement de déontologie des experts comptables le 2 juin 1992.

Le texte soumis pour avis au Conseil Supérieur est le texte du nouveau projet d'arrêté royal de déontologie tel que soumis au Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture après adaptation à l'avis du Conseil d'Etat.

\*  
\*                      \*

L'avis du Conseil Supérieur est structuré comme suit: il aborde dans un premier temps le problème de fond relatif à la base légale du projet et il examine ensuite, disposition par disposition, le projet sous rubrique en tenant compte essentiellement de l'avis du Conseil d'Etat et des observations formulées au sujet de cet avis par l'Institut des Experts comptables.

Par ailleurs, conformément au vœu du législateur de voir le Conseil Supérieur veiller à l'unité des règles déontologiques et techniques applicables aux professions de réviseur d'entreprises et d'expert comptable, il a été systématiquement procédé à une comparaison des dispositions en projet avec les dispositions figurant dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994, p. 940).

\*  
\*                      \*

## 1. Fondement légal du projet d'arrêté royal

Le Conseil d'Etat a adopté, dans son avis du 2 juin 1992, sur base des principes généraux relatifs à l'exécution des lois (art. 67 de la Constitution devenu 108 depuis la codification de la Constitution du 17 février 1994), un point de vue très restrictif en ce qui concerne le contenu des obligations déontologiques que le règlement de déontologie de l'IEC pourrait formuler.

Les arguments qui étayent la position du Conseil d'Etat sont constitués d'une part directement par les dispositions de loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises qui forment la base juridique du règlement de déontologie, d'autre part, indirectement par le partage des rôles dans l'entreprise, entre les experts-comptables et les réviseurs d'entreprises, voulu par le législateur.

Avant de rencontrer ces arguments, il doit être relevé que s'agissant de nombreuses autres professions réglementées, la base juridique du règlement de déontologie est souvent plus limitée et qu'il repose souvent sur des principes généraux et des valeurs bien plus vagues que le projet d'arrêté royal concernant l'expertise comptable<sup>3</sup>.

En outre, la particularité, en ce qui concerne la profession d'expert comptable et aussi d'ailleurs celle de réviseur d'entreprises, est que le Roi lui-même arrête le règlement de déontologie, après avis respectivement de l'IEC ou de l'IRE tandis que pour les autres professions réglementées, il n'exerce qu'une compétence de tutelle, le cas échéant négative. Son rôle consiste alors soit à approuver par arrêté royal le règlement dans son intégralité, ce qui lui donne force obligatoire, soit à ne pas l'approuver, ce qui a pour conséquence que le règlement se voit conférer le statut de code «officieux» (ex. code de déontologie médicale)<sup>4</sup>.

**L'argumentation indirecte** que le Conseil d'Etat emprunte à la loi du 21 février 1985 sur base d'une comparaison avec la profession de réviseur d'entreprises, remonte à l'histoire de la loi, mais n'est pas, de l'avis du Conseil Supérieur, et pour plusieurs raisons, totalement pertinente.

Le fait que le législateur ait mis plus l'accent en 1985 sur l'indépendance du réviseur d'entreprises que sur celle de l'expert comptable ne doit pas étonner.

Le fait que le réviseur est nommé par la société qu'il doit contrôler dans l'intérêt de la vie sociale met en exergue l'importance de son indépendance.

Il ne peut cependant, y avoir tout au plus qu'une différence de niveau avec les autres professions dont celle d'expert comptable. Pour elles aussi, l'indépendance est une

---

<sup>3</sup> Voy. notamment pour les médecins, l'article 15, § 1er de l'arrêté n° 79 concernant l'Ordre des médecins et pour les avocats, l'article 456 du Code judiciaire.

<sup>4</sup> Dans ce dernier cas, les instances disciplinaires ne peuvent dans leurs décisions se référer au règlement disciplinaire puisqu'il n'a pas force obligatoire. Le règlement disciplinaire peut cependant constituer une source d'inspiration parce que le principe de légalité ne vaut pas en matière disciplinaire. Le juge disciplinaire n'a en effet nul besoin d'un texte - à savoir un texte ayant force obligatoire - pour sanctionner un comportement blâmable.

condition indispensable à l'exercice loyal et socialement justifié de la profession. En ce qui concerne la profession d'expert comptable, le législateur a fixé cela, en le répétant d'ailleurs (cf. art. 81 et 84 de la loi du 21 février 1985). Le Conseil Supérieur considère que ce n'est pas parce que l'exercice d'une profession implique principalement de donner des avis que ses titulaires peuvent, sans réserve, satisfaire les souhaits de leurs clients.

Il ne faut pas par ailleurs perdre de vue que de nombreuses tâches des experts comptables, telles celles mentionnées à l'article 78, 1° et 2° de la loi du 21 février 1985 de même que les missions particulières de contrôle qu'ils partagent avec les réviseurs depuis la loi du 18 juillet 1991, y compris la vérification des comptes annuels dans les petites et moyennes entreprises (art. 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) n'ont pas un caractère purement consultatif et requièrent une indépendance qui doit être aussi grande que celle des réviseurs d'entreprises.

Selon le Conseil Supérieur, il ressort de cette perspective qu'une grande convergence doit exister entre les règlements déontologiques des réviseurs d'entreprises et des experts comptables.

En ce qui concerne **l'argumentation directe** qui est empruntée par le Conseil d'Etat à la loi du 21 février 1985, il y a lieu, de l'avis du Conseil Supérieur, de constater qu'à côté des articles 81, 88 et 91 mentionnés par le Conseil d'Etat, l'article 84 de la loi est très important pour déterminer la base légale et le contexte du règlement de déontologie de l'Institut des Experts Comptables.

L'article 84 est libellé de la manière suivante :

*«L'Institut des Experts Comptables a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables d'exercer **les activités définies à l'article 78** avec toutes les garanties requises au point de vue **de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle.***

*L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres».*

Moyennant reformulation du texte de l'article 84 en obligations pesant sur les experts comptables eux-mêmes (entres autres la probité et la dignité), il est prévu dans l'article 91 que si un expert comptable manque à ses obligations, des sanctions disciplinaires peuvent lui être appliquées. Le règlement de déontologie au sujet duquel un avis de l'IEC est donné au Roi contient ces obligations et doit contribuer à la réalisation des objectifs qui sont assignés à l'IEC notamment par l'article 84 (art. 88 de la loi du 21 février 1985).

Plusieurs conclusions peuvent être tirées de la lecture combinée des articles 84, 88 et 91.

Tout d'abord, il ressort de l'article 84 que l'IEC a pour tâche de veiller à l'indépendance, à la compétence et à la probité de **tous** les experts comptables qui exercent des activités visées à l'article 78.

Comme certaines de ces tâches sont aussi accomplies par des experts-comptables internes, ces derniers n'échappent donc pas à la surveillance, notamment disciplinaire,

de l'IEC. Certes, des difficultés spécifiques en relation avec le lien de subordination dans lequel se trouve l'expert comptable interne se poseront inévitablement à l'occasion de cette surveillance.

Il ne peut cependant être déduit de l'article 81, § 1<sup>er</sup> que l'indépendance ne serait une obligation que pour les experts comptables externes.

En outre, l'article 88 fait apparaître clairement que le législateur a chargé l'IEC de veiller, à travers ses organes, à l'indépendance, à la compétence et à la probité initiale (c'est-à-dire au moment de l'accès à la profession) et permanente (c'est-à-dire durant l'exercice de la profession) de ses membres.

Ce contrôle ne s'effectue pas seulement en subordonnant l'accès et l'exercice de la profession à une série de conditions à remplir par l'expert comptable en personne (ex. diplômes et examens d'accès, formation permanente) mais aussi par une surveillance de l'IEC sur l'exécution convenable des missions confiées à ses membres.

L'IEC doit, par l'élaboration des différents règlements - dont le règlement de déontologie - à laquelle il est tenu, s'efforcer de réaliser les objectifs que la loi lui assigne (art. 88 de la loi). Toutes les dispositions du règlement de déontologie qui contribuent à la compétence, à l'indépendance et à la probité qui sont exigées des experts comptables dans l'exercice des activités visées à l'article 78 trouvent donc une base légale suffisante dans la loi du 21 février 1985.

En conséquence, de l'avis du Conseil Supérieur, la liste des dispositions du projet de règlement qui selon le Conseil d'Etat ne trouvent pas de fondement dans la loi du 21 février 1985 ne peut être approuvée.

Dans la suite de l'avis, il a été veillé à répondre systématiquement, disposition par disposition, aux objections formulées par le Conseil d'Etat.

## 2. Commentaire des dispositions

**Remarque générale:** la légistique impose de revoir toute la numérotation du projet d'arrêté royal car certains articles de ce texte non encore adopté sont abrogés.

### CHAPITRE I : DISPOSITIONS GENERALES (art. 1 à 7)

**Article 1<sup>er</sup> :** cette disposition dont la rédaction a tenu compte de l'avis du Conseil d'Etat définit un certain nombre de notions. Elle n'appelle pas de commentaires si ce n'est qu'il pourrait être utile d'y définir ce que l'on entend par «collaboration professionnelle» (cf. art. 12, § 3 et chapitre V) en se référant à l'article 52 de l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables ou en reprenant les termes de cette disposition, et en y ajoutant, dans un souci de convergence, qu'est présumée répondre à cette définition, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque

(cf. avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur les incompatibilités dans le règlement déontologique de l'IRE, rapport 1992-1993, p. 51).

**Article 2 :** quoique n'étant pas membres de l'Institut, les stagiaires sont cependant soumis à sa surveillance et à sa discipline professionnelle (art. 72, 4° de la loi du 21 février 1985 et art. 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des experts comptables). Si la disposition est dès lors justifiée, elle n'est cependant pas nécessaire. On relèvera d'ailleurs que la situation des stagiaires réviseurs d'entreprises est identique (art. 4 de la loi du 22 juillet 1953 et article 31 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises) et que l'arrêté royal de déontologie qui les concerne ne contient aucune disposition similaire. Il est par conséquent préconisé de supprimer cette disposition.

**Article 3 :** le texte soumis au Conseil d'Etat avait donné lieu à l'observation suivante: «L'alinéa 2 n'étant qu'une paraphrase de la disposition de l'article 91 de la loi, il convient dès lors, de l'omettre comme étant superflu». L'avis du Conseil d'Etat a été suivi et le nouveau texte proposé est libellé *mutatis mutandis* de la même manière que l'article 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Il peut être approuvé.

**Articles 4 et 5 :** le Conseil d'Etat avait considéré qu'il y avait lieu d'omettre les dispositions proposées au motif que l'une ne constituait que la paraphrase d'une disposition légale et que l'autre ne faisait que rappeler des principes généraux.

Le projet a tenu compte de ces observations et a, d'une part remplacé le texte de l'ancien article 4 par un texte libellé *mutatis mutandis* de la même manière que l'article 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et d'autre part abrogé l'article 5. Aucune observation n'est dès lors à formuler.

**Article 6 :** cette disposition qui contraint l'expert comptable à répondre à toute demande d'information ainsi qu'à toute injonction ou convocation émanant de l'Institut a fait l'objet d'une légère adaptation suite à l'avis du Conseil d'Etat. Le délai dans lequel la réponse doit être donnée doit être fixé par le Conseil et ne peut être inférieur à un mois. La fixation du délai par le Conseil n'était pas prévue dans l'ancien texte. Aucune observation n'est à formuler.

**Article 7 :** le Conseil d'Etat n'a, au sujet de cette disposition relative à l'obligation de collaborer à l'enquête disciplinaire menée par la personne désignée par le Conseil pour instruire le dossier, fait qu'une observation de nature linguistique quant à un terme néerlandais.

Le Conseil Supérieur n'a aucune observation à formuler mais estime que le chapitre I devrait être complété d'une part par une disposition prévoyant que «l'expert comptable qui fait l'objet d'une procédure judiciaire portant sur l'exercice de sa profession doit immédiatement en informer l'Institut» et d'autre part par des dispositions inspirées des articles 33, 34, 35 alinéa 2 et 36 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui pourraient le cas échéant constituer avec l'article 7 un chapitre distinct relatif à la procédure disciplinaire.

## CHAPITRE II: INDEPENDANCE (art. 8 à 12)

**Article 8 :** cette disposition correspond aux articles 6 et 8 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Les alinéas 3 et 4 de la disposition proposée étendent à l'expert comptable interne les règles d'indépendance imposées à l'expert comptable externe par l'article 81, § 1er de la loi.

Le Conseil d'Etat a considéré que la loi ne procure aucun fondement légal à cet effet et estime par conséquent qu'il convient d'omettre ces dispositions.

*Sur ce point, l'avis n'a pas été suivi.*

Sur base des considérations développées dans la première partie de l'avis au sujet de la base légale du projet et compte tenu de ce que de l'avis du Conseil Supérieur, toute profession à caractère intellectuel même exercée dans le cadre d'un contrat de travail implique de l'indépendance, le Conseil Supérieur préconise de conserver inchangés les alinéas 3 et 4 du texte proposé. Ces alinéas sont en outre, à l'estime du Conseil Supérieur, de nature à inciter les experts comptables internes à un vigilance accrue lorsque les difficultés rencontrées par l'entreprise peuvent faire naître la crainte de voir violer le droit comptable ou le droit des sociétés notamment.

**Article 9 :** le Conseil d'Etat a préconisé, par analogie avec l'alinéa 1er de la disposition, d'étendre l'interdiction formulée à l'alinéa 3 à l'intéressé lui-même et à son conjoint.

Cette observation a été suivie.

Compte tenu de ce que par ailleurs les règles édictées dans cette disposition figurent aussi *mutatis mutandis* dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (art. 9), le Conseil Supérieur n'a aucune observation particulière à formuler.

**Article 10 :** La question de l'applicabilité des règles déontologiques aux experts comptables autres que les experts comptables inscrits au tableau des experts comptables externes déjà évoquée ci-dessus dans la première

partie de l'avis ainsi qu'à propos de l'article 8 se pose à nouveau au sujet de l'article 10 cette fois qui constitue le pendant de l'article 7 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

En effet, le Conseil d'Etat a émis l'avis qu'il conviendrait de préciser: «... l'expert comptable externe ...» non seulement car cette précision découle du contexte de l'article mais parce qu'au surplus elle met le texte en concordance avec la loi, aux termes de laquelle l'interdiction en cause ne peut valoir que pour le seul expert comptable externe.

Sur ce point, l'avis n'a pas été suivi.

D'après les explications fournies au Conseil Supérieur, l'article 10 du projet a pour vocation, comme l'article 17 plus explicite à cet égard, d'imposer le respect de certaines règles déontologiques à une catégorie d'experts-comptables non reconnue légalement et qualifiés d'«experts comptables indépendants». L'origine de cette catégorie d'experts comptables reposerait dans le fait que les articles 79 et 80 de la loi du 21 février 1985 prévoient que toute personne physique ou toute société ou association qui s'est vu conférer la qualité d'expert comptable est inscrite, **à sa demande**, au tableau des experts comptables externes si elle exerce ou entend exercer tout ou parties des activités définies à l'article 78 et que par conséquent la loi du 21 février 1985 n'interdirait pas aux experts comptables non inscrits au tableau des experts comptables externes d'accepter des missions à titre indépendant, pour autant qu'il ne s'agisse pas de missions réservées aux experts comptables externes.

Selon cette interprétation, il serait parfaitement possible d'être expert comptable, d'être à ce titre membre de l'Institut (art. 85) et d'exécuter à titre indépendant une série de missions non réservées aux experts comptables inscrits au tableau des experts comptables externes.

A première vue, il peut être tentant de considérer que, dans l'intérêt général, pareils experts comptables indépendants doivent être soumis à la même déontologie que leurs confrères externes au motif notamment qu'il n'est guère opportun de faire dépendre l'application de règles déontologiques à une personne exclusivement d'une démarche de celle-ci et non en fonction de l'activité prestée.

Pour des raisons de clarté et de transparence, le Conseil Supérieur n'est cependant pas favorable à la reconnaissance, par une mention dans un texte réglementaire ou autrement, de cette catégorie d'experts comptables au statut hybride et donc imparfait. Comment justifier par exemple que l'expert comptable indépendant n'est tenu qu'à un devoir de discrétion professionnelle alors que l'expert comptable externe est tenu lui au secret professionnel ?

Le Conseil Supérieur considère en outre qu'il y a lieu de s'interroger sur le bien-fondé de cette catégorie d'experts comptables «créée» à côté

de la catégorie d'experts comptables externes reconnue par la loi de 1985 (art. 79 et 80) et de celle d'experts comptables internes dont l'existence est déduite *a contrario* de la précédente.

En effet, de l'avis du Conseil Supérieur, l'inscription au tableau des experts comptables externes est obligatoire pour les professionnels exerçant tout ou partie de l'activité visée à l'article 78, à titre exclusif, principal ou accessoire, en dehors des liens de subordination d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics mais est effectuée à la demande de l'expert-comptable. Cette interprétation est la seule qui soit compatible avec l'esprit et le texte des articles 79 et 80 de la loi du 21 février 1985. L'article 10 devrait en conséquence voir sa portée être limitée aux experts comptables externes.

**Article 11 :** le Conseil d'Etat a recommandé de préciser que c'est l'expert comptable externe qui est visé par la disposition. L'avis du Conseil d'Etat a été suivi à juste titre.

En effet, cette disposition traite des attestations ou rapports rédigés en exécution d'une mission de monopole.

**Article 12 :** cette disposition, dans ses §§ 1er et 2, correspond *mutatis mutandis* à l'article 12, §§ 1er et 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

L'observation du Conseil d'Etat visant à préciser que la disposition s'applique aux experts comptables externes de même que les améliorations d'ordre linguistique ont été prises en considération.

Postérieurement à l'avis du Conseil d'Etat, il a été constaté que le texte de l'article 12, § 2 pourrait porter à confusion et nuire à la profession d'expert comptable. Le texte prévoyait en effet que l'expert comptable chargé du contrôle des comptes annuels ou d'autres documents comptables de l'entreprise ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion ou à *représenter les intérêts de cette société à quelque titre que ce soit*. Alors que ce texte tendait à interdire à l'expert comptable toute forme de gestion ou de représentation des intérêts commerciaux ou financiers d'une société commerciale, il risquait aussi d'interdire à l'expert comptable la *représentation fiscale* des intérêts de son client. Le texte a dès lors été remanié sur ce point.

Le Conseil Supérieur est d'avis que cette adaptation est justifiée au regard notamment de l'article 78 de la loi du 21 février 1985.

L'adaptation rend cependant le texte moins strict que celui applicable aux réviseurs d'entreprises. Par ailleurs, il serait adéquat d'utiliser dans le même paragraphe (cf. art. 12, § 2) soit le terme «entreprise», soit le terme «société» afin d'éviter toute confusion. Il est par conséquent recommandé de remplacer les mots «ou à représenter les intérêts commerciaux de cette société.» par les mots «ou à représenter les intérêts de

cette entreprise à quelque titre que ce soit, à l'exception de la représentation de celle-ci en matière fiscale.».

En ce qui concerne le paragraphe 3 de l'article 12, il est extrêmement sévère et plus exigeant que l'article 14 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui exige seulement du réviseur d'entreprise confronté à la même situation d'examiner «si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance» et le cas échéant de veiller au respect de l'article 64ter, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Il pourrait être envisagé d'assouplir quelque peu, le texte afin de laisser à l'expert comptable confronté à ce problème le pouvoir et la responsabilité d'apprécier *in concreto* si son indépendance risque d'être affectée.

Enfin, le Conseil Supérieur se demande si le chapitre ne devrait pas contenir une disposition prescrivant que les experts comptables externes ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle qu'ils dépendent d'un nombre limité de missions ou de clients, ou de missions relevant toutes en fait d'un même groupe d'intérêt ... (cf. art. 13 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) ainsi qu'une disposition interdisant à l'expert comptable externe d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission (cf. art. 12, § 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

### **CHAPITRE III : L'EXECUTION DES MISSIONS (art. 13 à 16)**

**Article 13 :** cette disposition dont l'alinéa 2 constitue le pendant de l'article 17, alinéa 1er de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises n'a guère fait l'objet de commentaire de la part du Conseil d'Etat si ce n'est pour indiquer que l'alinéa 2 ne doit s'appliquer qu' aux experts comptables externes et qu'à défaut de base légale, l'assurance de la responsabilité professionnelle ne peut être rendue obligatoire.

L'avis du Conseil d'Etat a été suivi sur le premier point, à juste titre compte tenu de ce que cette disposition concerne les missions de monopole.

L'assurance obligatoire de la responsabilité professionnelle a été, quant à elle, maintenue dans le texte.

De l'avis du Conseil Supérieur, l'accroissement des responsabilités professionnelles par l'attribution de nouvelles missions aux experts comptables externes de même que le nombre croissant de cas de mise en cause de la responsabilité des professionnels de la comptabilité dans le monde et le caractère bénéfique - voire d'intérêt général - de la mesure pour les clients d'un expert comptable leur ayant causé un dommage, justifie le maintien de la disposition dont la base légale est , de l'avis du

Conseil Supérieur , constituée par les articles 84 et 88 de la loi du 21 février 1985.

Compte tenu des observations formulées au sujet de l'article 10, le Conseil Supérieur estime que dans la mesure où cette obligation ne peut être mise à charge que des experts comptables externes, il y a lieu d'adapter la formulation de l'alinéa 3 en conséquence.

Enfin, le Conseil Supérieur préconise qu'à l'instar de ce que prévoit l'article 17, alinéa 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, l'arrêté prescrive que les documents de travail relatifs à une mission de monopole doivent être conservés par l'expert comptable externe qui a exécuté la mission pendant une durée de cinq ans commençant à la date du rapport qu'ils ont permis d'établir.

**Article 14 :** Les observations du Conseil d'Etat ont toutes été suivies. Elles consistaient essentiellement à recommander d'adapter l'alinéa 1er en précisant qu'il concerne l'expert comptable *externe* et à suggérer des corrections de formulation (ex. remplacement du terme «collaborateurs» par les mots «membres du personnel»). Dans un souci de convergence, le Conseil Supérieur préconise d'utiliser plutôt les termes «collaborateurs permanents» utilisés dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (idem à l'article 10, in fine).

Cette disposition dont le libellé est très proche de celui de l'article 16 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises n'appelle pas d'autres observations si ce n'est qu'il pourrait y être prévu, in fine de l'alinéa premier, par analogie avec cette disposition, que «sauf circonstance exceptionnelle dûment motivée par écrit, il ne peut déléguer des éléments essentiels d'une mission de monopole.».

**Article 15 :** cette disposition n'a donné lieu à aucune observation du Conseil d'Etat et est par conséquent restée inchangée. Son alinéa 1er correspond à l'article 18, alinéa 1er de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Son alinéa 2 correspond, dans les grandes lignes, à l'alinéa 3 de l'article 18.

Le Conseil Supérieur estime que les hypothèses envisagées à l'alinéa 2 et in fine de l'alinéa 3 de l'article 18 de l'arrêté royal relatif aux réviseurs d'entreprises devraient être reprises dans le projet. Ces hypothèses concernent d'une part le cas du réviseur d'entreprises membre d'une société de réviseurs d'entreprises qui se voit confier une mission en nom personnel et qui ne peut signer en qualité de représentant de la société. Ne faudrait-il pas en effet qu'il en soit de même s'agissant des missions effectuées par des experts comptables externes (qui peuvent être aussi bien des personnes physiques que des sociétés ou associations) ?

Il s'agit d'autre part du cas de force majeure dans lequel le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.

Enfin, cette disposition devrait voir sa portée limitée aux experts comptables externes.

**Article 16 :** la disposition a fait l'objet de commentaires de la part du Conseil d'Etat.

*Il n'en a pas été tenu compte.*

Comme le Conseil Supérieur l'a relevé au sujet de l'article 10, il ne lui paraît ni adéquat, ni nécessaire de créer des sous-catégories d'experts comptables au sein des deux catégories d'experts comptables internes et externes reconnues par la loi.

Il préconise en conséquence et dans un souci de cohérence avec l'article 8 alinéas 3 et 4 de modifier la rédaction de l'alinéa premier de l'article 16 de la manière suivante : «l'expert comptable qui exerce ses activités dans les liens d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics, est personnellement tenu aux règles de déontologie».

Il est vrai que l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises contient une disposition (art. 21) presque similaire à l'article 16 du projet.

Cette disposition s'explique cependant par le fait que les réviseurs d'entreprises ne peuvent exercer leur activité dans le cadre d'un contrat d'emploi qu'avec un autre réviseur d'entreprises.

Il serait utile de préciser à l'alinéa 2 que l'obligation pèse sur un expert comptable externe.

## **CHAPITRE IV: INCOMPATIBILITE (art. 17).**

**Article 17 :** l'ancien article 17 prévoyait que l'expert comptable doit s'abstenir directement ou indirectement de:

- a) participer à la gestion d'une entreprise, même familiale, dont l'objet est réputé commercial par la loi;
- b) faire des acte de commerce.

Le Conseil d'Etat, estimant la disposition incompatible avec l'article 81, § 1er, alinéa 2 de la loi, a recommandé de la supprimer.

Le nouveau texte ne concerne plus que l'expert comptable indépendant et l'expert comptable qui exerce sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi avec un autre expert comptable.

Pour les raisons exposées au sujet des articles 10 et 16, le Conseil Supérieur est d'avis que cette disposition doit être supprimée.

En effet, s'agissant des experts comptables externes, la question est réglée par l'article 81, § 1er, alinéa 2 de la loi; quant aux experts comptables internes, il s'agit d'un point qui sera généralement réglé dans le contrat de travail ou par le statut.

## **CHAPITRE V: LIENS DE COLLABORATION (art. 18 et 19)**

**Article 18 :** selon le Conseil d'Etat, cette disposition devrait être limitée aux experts comptables externes et l'obligation de faire agréer par l'Institut la collaboration organisée dans le cadre d'une société ou d'une association devrait, à défaut de base légale, être remplacée par une obligation d'information.

Compte tenu des considérations formulées à propos de l'article 10, le Conseil Supérieur estime devoir partager l'avis du Conseil d'Etat sur le premier point et recommande dès lors de limiter la portée de la disposition aux seuls experts comptables externes.

En ce qui concerne le deuxième alinéa de la disposition en projet, le Conseil Supérieur est d'avis que des arguments - et notamment l'article 84 de la loi du 21 février 1985 - existent pour défendre l'idée d'une agrégation qui, à son estime, peut dès lors être maintenue.

**Article 19 :** cette disposition qui correspond aux articles 30 et 31 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises devrait, elle aussi, comme le préconise le Conseil d'Etat, être limitée aux experts comptables externes.

Pour le surplus, les observations du Conseil d'Etat ont été suivies et la disposition n'appelle pas de commentaire de la part du Conseil Supérieur.

## **CHAPITRE VI: RAPPORTS AVEC LES CONFRERES (art. 20 à 24)**

**Article 20 :** aucune observation n'est à formuler au sujet de cette disposition qui correspond aux articles 3 et 25 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

**Article 21 :** de l'avis du Conseil Supérieur, cette disposition ne pose aucun problème

si ce n'est qu'elle devrait être limitée aux experts comptables externes (cf. commentaires au sujet de l'article 10).

La disposition correspond au dernier alinéa de l'article 24 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

**Article 22 :** cette disposition devrait préciser qu'elle ne concerne que les experts comptables externes.

**Article 23 :** a disposition devrait à tout le moins être revue dans la mesure où l'arrêté ne peut faire peser des obligations sur des personnes qui ne sont pas experts comptables (cf. avis du Conseil d'Etat).

Un autre argument en faveur d'une suppression de la disposition en projet réside dans le fait que l'article 22, alinéa 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui traite de l'hypothèse du décès ou de la cessation d'activités ne prévoit pas d'obligation d'informer préalablement l'IRE.

**Article 24 :** le problème traité dans cette disposition est déjà réglé à l'article 18, § 1er, 3° de l'arrêté royal relatif au stage des candidats experts comptables. Il est dès lors préconisé d'omettre cette disposition.

Enfin, notamment dans un souci de convergence, le Conseil Supérieur estime qu'il serait opportun de prévoir dans ce chapitre une disposition inspirée de l'article 24, alinéas 1er à 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. En outre, le Conseil Supérieur est d'avis qu'à bref délai, les deux règlements de déontologie devraient prévoir que de telles dispositions sont aussi applicables entre réviseurs d'entreprises et experts comptables.

## **CHAPITRE VII : RAPPORTS AVEC LES CLIENTS (art. 25 et 26)**

**Article 25 :** pour les raisons exposées dans le commentaire relatif à l'article 10, le Conseil Supérieur préconise de limiter la disposition aux seuls experts comptables externes

**Article 26 :** nihil.

## **CHAPITRE VIII : HONORAIRES (art. 27 à 31)**

**Article 27 à 29:** de l'avis du Conseil Supérieur, ces dispositions figurent à bon escient dans l'arrêté royal faisant l'objet du présent avis. En effet, des règles

relatives aux honoraires ont sans aucun doute un caractère déontologique et elles peuvent dès lors trouver un fondement légal dans l'article 84 de la loi du 21 février 1985.

De telles dispositions constituent en outre l'expression de principes applicables à de nombreuses professions libérales (ex. articles 11, 22 et 23 de l'arrêté relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

Il conviendrait cependant de préciser que ces dispositions ne peuvent s'appliquer qu'aux experts comptables externes.

**Article 30 :** cette disposition devrait être omise. En effet, elle ne présente pas un caractère déontologique.

**Article 31 :** le Conseil Supérieur préconise d'omettre cette disposition à la portée excessive et en tout état de cause plus large que sa place pourrait le laisser penser et de compléter le chapitre I par une disposition contraignant l'expert comptable faisant l'objet d'une procédure judiciaire portant sur l'exercice de sa profession à en informer immédiatement l'Institut (op. cit., art. 7). D'autre part, il marque, en ce qui concerne le recouvrement des honoraires, une nette préférence à l'égard de la possibilité d'exercer un recours sans devoir avertir l'Institut ou obtenir son autorisation. Si une procédure était néanmoins maintenue, elle devrait nécessairement ne s'appliquer qu'aux experts comptables externes.

## **CHAPITRE IX : INTERDICTION DE PUBLICITE (art. 32 à 36)**

**Article 32 :** cette disposition correspond *grosso modo* aux articles 26 et 27 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Ces dernières dispositions semblent cependant plus souples en ce qu'elles permettent de communiquer publiquement des informations objectives. Compte tenu de l'évolution de l'environnement dans lequel s'inscrit la profession d'expert comptable, il est préconisé de modifier le projet afin de permettre à l'Institut d'adapter rapidement les exigences en la matière à l'évolution de la situation. Il y a d'ailleurs lieu de relever à cet égard que l'article 74 de la loi du 21 février 1985 s'oppose à une interdiction totale de la publicité.

Le Conseil d'Etat considère d'ailleurs que toutes les formes de publicité ne sont pas nécessairement contraires à la dignité de la profession et qu'il conviendrait d'adapter les articles 32 à 35.

En outre, cette disposition devrait voir sa portée limitée aux experts comptables externes.

**Article 33 :** le Conseil Supérieur analyse cette disposition et plus particulièrement son deuxième alinéa comme une première étape vers la mention des

spécialisations. Il ne s'y oppose pas pourvu que la discrétion qui sied aux titulaires de professions libérales soit respectée. A cet égard, le Conseil Supérieur se demande s'il est bien adéquat de prévoir la possibilité pour l'expert comptable de se référer aux «grades académiques et scientifiques» en plus des diplômes obtenus et des titres qu'il a le droit de porter en vertu des dispositions légales.

Le premier alinéa et le dernier alinéa de cette disposition correspondent aux articles 28 et 27 alinéa 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

La portée du quatrième alinéa devrait être limitée aux experts comptables externes.

**Article 34 et 35 :** ces deux dispositions constituent des applications des principes formulés dans les articles 32 et 33 au papier à lettre, aux cartes de visite et à la plaque professionnelle. Elles n'appellent pas d'observations particulières du Conseil Supérieur si ce n'est qu'elles devraient être limitées aux experts comptables externes à l'exception du premier alinéa de l'article 34. Le mot «membre» utilisé à l'article 35, alinéa premier devrait être remplacé par les mots «experts comptables externes».

**Article 36 :** nihil.

## **CHAPITRE X : LE DEVOIR DE DISCRETION PROFESSIONNELLE ET LE SECRET PROFESSIONNEL (art. 37)**

**Article 37 :** la disposition n'appelle aucun commentaire particulier.

## **CHAPITRE XI: FORMATION PROFESSIONNELLE PERMANENTE (art. 38)**

**Article 38 :** le Conseil Supérieur est d'avis que si effectivement, d'un point de vue purement formel, on peut s'interroger sur le caractère idoine d'une telle disposition dans un règlement déontologique (cf. l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui ne contient pas de disposition relative à la formation professionnelle), la base légale de l'exigence de la formation professionnelle par contre existe indubitablement dans l'article 84 de la loi du 21 février 1985. Le Conseil Supérieur préconise par conséquent le maintien de la disposition.

## **CHAPITRE XII : DISPOSITION FINALE**

**Article 39 :** la disposition n'appelle aucun commentaire particulier.

