

MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES

**CONSEIL SUPERIEUR
DU REVISORAT
D'ENTREPRISES**

Rapport annuel 1992-1993

Rue du Commerce, 44 - 1040 Bruxelles
Tél.: 02/511.18.30 Fax: 02/512.44.31

TABLE DES MATIERES

COMPOSITION	5
PREFACE	7
NOMBRE DES REUNIONS	9
ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR	9
I. Avis demandés	9
a) Amendement du Député De Clerck relatif à l'attribution des missions particulières en matière de fusions et scissions aux experts comptables externes (92/01.03D)	9
b) Projet de recommandation de revision : mise en oeuvre d'un examen limité (92/04.02D)	10
c) Recommandation relative à la certification des comptes annuels consolidés (92/03.03D)	11
d) Projet de recommandation de revision relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision (92/05.03D)	11
e) Projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux	12
f) Projet de normes de revision des établissements de crédit (93/08.02D)	12
g) Proposition de modification des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relative à l'intervention d'un expert comptable externe en cas d'apport en nature ou de quasi-apport (93/09.02D)	13
h) Rôle du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans la procédure disciplinaire	13
i) Projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises	13
j) Projet de recommandation de revision relative au risque de revision	14
2. Projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des reviseurs d'entreprises (93/06.03D)	14
3. Normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise (92/02.01D)	15
4. Nomination du reviseur	16
5. Divers	17

ANNEXES	19
Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif à la fusion et à la scission des sociétés	21
Note sur les normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise	31
Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif à la recommandation du conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative à la certification des comptes annuels consolidés	33
Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif au projet de recommandation de contrôle du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à la mise en oeuvre d'un examen limité	41
Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur le projet de recommandation de revision relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision	47
Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur les incompatibilités dans le règlement déontologique de l'IRE	51
Avis relatif au projet de normes de revision des établissements de crédit	57
Proposition de modification des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relative à l'intervention d'un expert comptable externe en cas d'apport en nature ou de quasi-apport	59

COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES (*) (**)

Koen GEENS Président

Gérard de LAMINNE

Rudy DE LEEUW

Martine DUREZ

Guy KEUTGEN

Victor MEEUWS

Yvette MERCHERS

(*) Arrêté royal du 6 mai 1992 portant renouvellement de la composition du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises
(M.B. 13 mai 1992, p.10921)

(**) Situation au 30 septembre 1993.

RAPPORT ANNUEL DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES 1992-1993

PREFACE

Le deuxième mandat du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises commença le 6 mai 1992 et prit fin le 30 septembre 1993.

Suite à la crise gouvernementale qui survint en 1991, le renouvellement du Conseil Supérieur qui aurait dû intervenir en avril 1991 a été reporté à mai 1992.

C'est à cause de ce vide que le projet de normes relatif au conseil d'entreprise et le projet de recommandation relatif au contrôle des comptes consolidés ne purent être soumis à temps au Conseil Supérieur.

Le projet de règlement déontologique connut aussi un retard considérable.

Le nouveau Conseil Supérieur résorba l'arriéré au cours de la période faisant l'objet du présent rapport.

Quoique le deuxième mandat du Conseil Supérieur n'aurait dû normalement s'achever qu'en avril 1997, son échéance fut avancée au 30 septembre 1993 en vertu de l'article 18 de la loi du 29 juin 1993 relative aux fusions et scissions de sociétés.

Par cette disposition, la compétence du Conseil Supérieur est étendue à la profession d'expert comptable.

La nouvelle loi entre en vigueur le 1er octobre 1993. A partir de ce moment, le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable sera compétent pour la profession d'expert-comptable et pour son Institut.

Ce cinquième rapport du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises couvre donc tout son deuxième mandat.



L'élargissement de la compétence du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable était devenu nécessaire du fait que le législateur a, par les lois des 18 et 20 juillet 1991 et par la loi du 29 juin 1993, qui ont considérablement modifié les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, reconnu à l'expert comptable externe une série de missions particulières de contrôle jusque là réservées au réviseurs d'entreprises dans les entreprises dans lesquelles un commissaire-réviseur doit être désigné.

Il n'y a aucun doute que la fonction de contrôle conférée au Conseil Supérieur dans l'intérêt de la vie sociale sera à l'origine de contacts très étroits avec les deux instituts afin de trouver un nouvel équilibre entre les deux professions et leurs tâches respectives.



Au cours de la période écoulée, la profession de réviseur a été mise sous une forte pression de l'opinion publique aussi bien au niveau national qu'international. Cela était la conséquence de quelques faillites retentissantes, parfois frauduleuses, au cours desquels la question du rôle préventif du réviseur d'entreprises fut évoquée ainsi que de la tendance croissante à tenter, par la voie judiciaire, de faire supporter aux auditeurs leur part de responsabilité.

Le grand défi pour les réviseurs d'entreprises, leur Institut devenu quadragénaire et le Conseil Supérieur sera, dans les années à venir, de contribuer à la réalisation des attentes légitimes que la société, les autorités, les travailleurs et les actionnaires ont formulé pour ce qui concerne la partie préventive de la fonction d'audit.

Dans cette perspective, il paraît souhaitable que le nouveau Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable puisse le plus rapidement possible être en mesure de rencontrer ce nouveau défi.

NOMBRE DES REUNIONS:

Durant l'exercice 1992-1993, le Conseil Supérieur s'est réuni vingt et une fois, la première réunion s'est tenue le 14 mai 1992, la dernière le 30 septembre 1993.

ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR:

1. Avis demandés:

Au cours de l'exercice 1992-1993, plusieurs demandes d'avis ont été soumises au Conseil Supérieur:

a) Amendement du Député De Clerck relatif à l'attribution des missions particulières en matière de fusions et scissions aux experts comptables externes (92/01.03D)

La première demande d'avis au sujet de laquelle le Conseil Supérieur eut à se prononcer au cours de la période couverte par le présent rapport lui fut transmise par Madame T. MERCKX-VAN GOEY, Présidente de la Commission Spéciale de la Chambre chargée des problèmes de droit commercial et économique.

Cette demande concernait l'amendement introduit par le Député DE CLERCK au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935 et qui avait pour objet de permettre de confier à un expert comptable externe les missions obligatoires de contrôle en cas de fusion et de scissions pour lesquelles en vertu du projet de loi, il ne pouvait être fait appel qu'à un réviseur d'entreprises.

Le Conseil Supérieur après avoir constaté que sa compétence ne s'étendait pas aux experts comptables, considéra qu'il était néanmoins habilité à émettre un avis compte tenu de la nature de la mission visée dans l'amendement et entendit des délégations des conseils de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables au sujet de l'amendement proposé.

Le Conseil Supérieur procéda d'abord à l'examen de l'amendement du point de vue formel de la cohésion interne des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Au cours de cet examen, le Conseil Supérieur mit en lumière que par une série d'amendements approuvés par le législateur à l'occasion de l'élaboration des lois des 18 et 20 juillet 1991, les missions occasionnelles visées par les articles 34 bis (droit de préférence), 60 (conflits d'intérêt) et 167 (transformation) des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne devaient plus être confiées uniquement à un réviseur d'entreprises mais pouvaient aussi être confiées à un expert comptable et que l'amendement du Député DE CLERCK se situait dans le prolongement de ces amendements.

Le Conseil Supérieur releva que compte tenu de la présence d'un réviseur d'entreprises en tant que commissaire dans les grandes entreprises, c'est dans les petites et moyennes entreprises qu'un choix effectif existait déjà entre un réviseur d'entreprises et un expert comptable pour ces missions occasionnelles mais pas encore pour la fusion, l'apport en nature et le quasi-apport.

Compte tenu de la similarité de la mission de contrôle en cas de fusion et en cas de transformation ou de suppression ou de limitation du droit de préférence, le Conseil Supérieur conclut sur ce point que si la reconnaissance de missions de contrôle en cas de transformation et de suppression du droit de préférence à l'expert comptable externe dans les petites et moyennes entreprises était fondée, la logique commandait d'étendre cette approche à la mission en cas de fusion. De l'avis du Conseil, ce raisonnement devrait aussi être suivi pour l'hypothèse de l'apport en nature (voy. infra g).

Le Conseil Supérieur s'attacha ensuite à vérifier si les experts comptables externes disposent de la même compétence et de la même indépendance que celle des réviseurs d'entreprises pour pouvoir mener à bien une mission occasionnelle.

A l'occasion de cet examen, le Conseil Supérieur constata que si d'une manière générale les conditions d'accès et d'exercice des deux professions sont semblables, des normes déontologiques et des normes de contrôle uniformes devraient néanmoins exister notamment parce que le législateur a partiellement confié les mêmes missions aux deux professions et que le risque existe dès lors que deux professionnels dépendant d'instituts différents s'acquittent de la même mission légale sans être soumis aux mêmes normes déontologiques et techniques.

Afin d'assurer l'unité dans les règles applicables aux deux professions, le Conseil Supérieur proposa dans son avis que sa compétence soit étendue à l'Institut des Experts Comptables et que des adaptations soient apportées à son statut et à son fonctionnement.

Cette proposition très légèrement modifiée, fut reprise dans un amendement au projet de loi qui fut adopté et devint l'article 18 de la loi du 29 juin 1993 modifiant en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935.

b) Projet de recommandation de revision : mise en oeuvre d'un examen limité (92/04.02D)

Le projet transmis pour avis au Conseil Supérieur avait pour objet d'explicitier les paragraphes 1.4 et 1.4.3 des normes générales de revision relatifs à la mise en oeuvre d'un examen limité.

Suite à l'examen qu'il a consacré à ce projet, le Conseil Supérieur a été amené à émettre des observations dont l'importance devait impliquer, de l'avis du Conseil Supérieur, de revoir fondamentalement le projet de recommandation.

En ce qui concerne tout d'abord le champ d'application du projet soumis à son avis, le Conseil Supérieur constata son caractère extrêmement limité. En effet, non seulement la recommandation en projet ne portait que sur les missions particulières au cours desquelles le réviseur doit dresser un rapport sur la situation intermédiaire de l'actif et du passif (articles 70 bis et 77 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et article 3 § 7 de l'arrêté royal du 18 septembre 1990 relatif aux obligations découlant de l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de fonds publics et de change du Royaume) mais donnait en outre - à tort (cfr. l'article 34 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) - l'impression que seules les situations intermédiaires peuvent faire l'objet d'un examen limité. Par ailleurs, en contradiction avec l'article 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et l'article 3 § 7 de l'arrêté royal du 18 septembre 1990, le libellé du projet impliquait qu'un examen limité n'était possible que si l'état comptable ne devait pas donner lieu à une certification, c'est-à-dire à l'émission d'un jugement sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise.

Sur ce point, se fondant notamment sur la recommandation n°24 de la Fédération Internationale des Experts Comptables et sur le droit comptable français, le Conseil Supérieur suggéra d'élargir la portée du projet de recommandation à toutes les missions particulières à l'exception de l'apport en nature en prenant pour critère d'application de la recommandation, le caractère particulier de la mission plutôt que le caractère limité de l'examen.

Par ailleurs le Conseil Supérieur s'interrogea sur la possibilité de voir accomplir les missions visées aux articles 70 bis et 77 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et à l'article 3 § 7 de l'arrêté du 18 septembre 1990 par un autre réviseur que le commissaire ainsi que sur la question de savoir si le réviseur qui a été chargé par une grande entreprise d'effectuer une de ces missions et qui s'est assuré qu'il n'y a pas un commissaire en fonction qui doit être chargé de plein droit de la mission ne doit pas demander préalablement à être désigné comme commissaire.

Le Conseil Supérieur recommanda enfin d'explicitier dans la recommandation la conception restrictive qu'a le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du terme "certification" visé dans l'article 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et dans l'article 3 § 7 de l'arrêté royal du 18 septembre 1990.

Quoique le Conseil Supérieur regrette que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'ait pu suivre sa suggestion de donner une portée plus large à la recommandation, il a cependant pu constater que l'avis émis n'en a pas moins été très généralement suivi.

c) Recommandation relative à la certification des comptes annuels consolidés (92/03.03D)

Cette recommandation qui remplace la norme relative aux comptes consolidés du 30 juin 1976 qui était devenue caduque suite à l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises a été adoptée par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 7 février 1992 sans avoir pu faire l'objet d'un avis du Conseil Supérieur. ⁽¹⁾



Le Conseil Supérieur rappela d'abord le contexte réglementaire dans lequel doit s'inscrire une recommandation de portée générale abordant les différents problèmes de principe liés à la certification des comptes consolidés. Il souligna ensuite l'intérêt d'une telle recommandation au regard des articles 73 à 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990.

Le Conseil Supérieur estima que la recommandation pourrait être structurée de façon plus cohérente et qu'elle devrait aborder de façon plus précise et détaillée les différents aspects de la mission du réviseur confronté à la certification de comptes annuels consolidés.

Le Conseil Supérieur releva ensuite qu'il y avait lieu de revoir la rédaction de la recommandation pour ce qui concerne sa portée. En effet, elle apparaît à plusieurs égards comme étant essentiellement interprétative de l'arrêté royal du 6 mars 1990 tout en indiquant simultanément s'appliquer à la certification des comptes consolidés des sociétés à portefeuille ainsi qu'à "la vérification de tous autres comptes consolidés en application d'autres dispositions légales, réglementaires ou conventionnelles".

Enfin, de l'avis du Conseil Supérieur, l'exemption en cas de sous-consolidation et de groupe de taille réduite devraient être abordés dans la recommandation.

Compte tenu de l'importance des considérations générales émises, le Conseil Supérieur ne mit l'accent que sur un premier ensemble de remarques relatives au texte de la recommandation.

Ces remarques portèrent essentiellement sur la structure de la recommandation, sur le choix des termes et formulations utilisés et sur le nécessaire respect de l'interprétation de l'arrêté royal du 6 mars 1990 qui ressort du rapport au Roi le précédant.



Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises se propose d'apporter au cours de l'exercice prochain les modifications qui s'avèrent nécessaires pour répondre aux principaux points soulevés dans l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat (Institut des Reviseurs d'Entreprises, rapport annuel 1992, p. 86).

d) Projet de recommandation de revision relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision (92/05.03D)

Le texte élaboré par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait pour objet de commenter et de développer le paragraphe 2.4. des normes générales de revision en précisant les notions d'examen et d'évaluation du système comptable et de contrôle interne.

(1) En effet, ayant constaté le non-renouvellement des mandats des membres du Conseil Supérieur et l'urgence qu'il y avait à publier des nouvelles normes relatives à la certification des comptes consolidés, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a décidé de publier les normes à titre de recommandation avec application immédiate quitte à y apporter par la suite les amendements qui pouvaient s'avérer utiles après que le Conseil Supérieur du Revisorat ait pu fournir son avis (Institut des Reviseurs d'Entreprises, rapport annuel 1992, p. 86).

Le Conseil Supérieur considéra tout d'abord qu'il s'imposait de mentionner dans le corps même de la recommandation une référence à la recommandation de novembre 1989 relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne à laquelle le projet de recommandation était étroitement lié et qui abordait deux points importants aux yeux du Conseil Supérieur : le maintien de l'entière responsabilité du réviseur quant à l'opinion émise quelle que soit la qualité du contrôle interne et la nécessaire évaluation de la fonction d'audit interne lorsque celle-ci existe.

Il fut recommandé par ailleurs par le Conseil Supérieur de tenir compte dans la recommandation des considérations émises dans le rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour l'année 1987 (pp. 96-97) au sujet de la position du commissaire-réviseur en cas de défaillance du contrôle interne.

Enfin, le Conseil Supérieur, à l'occasion de l'examen de ce projet, se demanda, au regard notamment de plusieurs recommandations de la Fédération Internationale des Experts Comptables, s'il n'était pas opportun d'aborder davantage les problèmes spécifiques du contrôle interne dans un environnement informatisé ou d'annoncer l'élaboration prochaine d'une recommandation à ce sujet.



L'avis émis a, d'une manière générale, été suivi par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans le texte définitif de la recommandation (Institut des Réviseurs d'Entreprises, rapport annuel 1992, pp. 78 et 242).

e) Projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux

Le projet de recommandation transmis pour avis au Conseil Supérieur aurait été applicable aux missions de revision des institutions hospitalières visées par la loi sur les hôpitaux coordonnée par l'arrêté royal du 7 août 1987.

Au cours de l'examen du projet de recommandation, il est apparu que le document se référait à plusieurs reprises et reposait dès lors en grande partie sur le guide de revision des institutions hospitalières (CBNCR n°4/1991) qui n'avait pas été soumis au Conseil Supérieur.

Par ailleurs ledit guide de revision sera revu sous peu afin de tenir compte des modifications apportées à la législation comptable applicable aux hôpitaux.

Le Conseil Supérieur a, en conséquence, décidé d'une part d'attendre de pouvoir disposer du projet de nouveau guide de revision pour réexaminer le projet de recommandation et d'autre part de mettre à l'examen le principe des guides de revision et des références qui y sont faites dans des normes ou dans des recommandations.

f) Projet de normes de revision des établissements de crédit (93/08.02D)

Ce projet de texte n'a pas suscité d'importants commentaires de la part du Conseil Supérieur dans la mesure où il constituait essentiellement une adaptation des normes de revision spécifiques destinées aux commissaires-réviseurs auprès des intermédiaires financiers à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit ainsi qu'aux normes générales de revision adoptées un an après les normes de revision spécifiques.

Le Conseil Supérieur s'est en effet limité à recommander tout d'abord de faire apparaître à côté du rôle qu'il joue dans le contrôle prudentiel, l'autre facette de la mission du commissaire-réviseur d'établissement de crédit, à savoir sa fonction classique de commissaire-réviseur de société commerciale.

Ensuite, le Conseil Supérieur a estimé que le projet de normes devrait mettre en exergue la disposition de la loi du 22 mars 1993 confiant au commissaire-réviseur un rôle préventif des difficultés que pourrait rencontrer un établissement de crédit.

g) Proposition de modification des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relative à l'intervention d'un expert comptable externe en cas d'apport en nature ou de quasi-apport (93/09.02D)

Suite à l'avis émis le 25 juin 1992 au sujet de l'amendement introduit par le Député DE CLERCK au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935 (cf. supra a), le Conseil Supérieur a été interrogé par la Commission Spéciale de la Chambre chargée des problèmes de droit commercial et économique au sujet de l'amendement n° 11 du Député DE CLERCK à la proposition de loi n° 1005 modifiant les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935.

L'amendement avait pour objet de permettre de confier les missions obligatoires de contrôle en cas d'apport en nature ou de quasi-apport à un expert comptable externe alors qu'à l'heure actuelle ces missions sont réservées aux réviseurs d'entreprises.

Le Conseil Supérieur n'a pas souhaité revenir sur l'opinion qu'il avait émise à ce sujet dans son avis évoqué plus haut selon laquelle une telle extension de compétence des experts comptables était cohérente.

Néanmoins, le Conseil Supérieur s'est demandé si le moment était propice pour procéder à un nouvel élargissement des compétences des experts comptables externes et s'il ne conviendrait pas plutôt d'intégrer l'étude de cet amendement dans le cadre plus large de celle du partage cohérent des tâches entre réviseurs d'entreprises et experts comptables.

De l'avis du Conseil, un tel réexamen devrait faire intervenir le Parlement, le Ministre des Affaires économiques, les deux Instituts ainsi que le nouveau Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable et être précédé de travaux préparatoires approfondis.

h) Rôle du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans la procédure disciplinaire

Le Conseil Supérieur a été saisi des difficultés liées au fait qu'en vertu des dispositions de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut mais ne doit pas être entendu dans le cadre d'une procédure disciplinaire et ce contrairement aux règles applicables aux autres professions réglementées dans lesquelles le Conseil de l'ordre constitue l'instance disciplinaire.

Compte tenu de ce que la Commission de discipline est saisie par le Conseil de l'Institut agissant soit d'office, soit sur les réquisitions du procureur général, soit sur plainte de tout intéressé, le Conseil Supérieur a estimé qu'il était souhaitable de conférer au Conseil de l'Institut le droit d'être entendu à chaque instant de la procédure par la Commission de discipline, qui peut déjà, à l'heure actuelle, consulter le Conseil conformément à l'article 18 quinquies de la loi du 22 juillet 1953.

i) Projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises

Au cours de l'exercice couvert par le présent rapport, le Conseil Supérieur a été saisi d'un projet d'arrêté royal portant modification de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises.

L'objet de ce texte était de rendre applicable aux candidats réviseurs d'entreprises la liste des établissements d'enseignement économique de type court dont les diplômés peuvent, jusqu'au 30 juin 1995, accéder à l'examen d'admission au stage d'expert comptable, établie par l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables.

Le conseil Supérieur avait déjà eu l'occasion, à plusieurs reprises, de se prononcer sur la question et avait finalement en 1991 suggéré à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de proposer de modifier le titre de l'arrêté du 22 novembre 1990 afin d'en étendre la portée aux candidats réviseurs d'entreprises et de permettre tant à l'Institut des Experts comptables qu'à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de proposer des modifications à la liste d'établissements.

Ces suggestions ont à nouveau été formulées par le Conseil Supérieur.

j) Projet de recommandation de revision relative au risque de revision

Le texte préparé par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait pour objectif de procéder à l'analyse du risque de revision.

Dans la mesure où le projet de recommandation ne contenait rien de nouveau par rapport aux recommandations n^{os} 25 et 29 de la Fédération Internationale des Experts Comptables, qu'il pouvait difficilement être considéré comme une recommandation mais paraissait constituer plutôt un état de la question peu susceptible d'aider le reviseur dans sa pratique quotidienne, le Conseil Supérieur s'est demandé si procéder à l'émission de ce texte sous forme d'une recommandation présentait un intérêt.

De l'avis du Conseil Supérieur, il est en outre regrettable que l'occasion n'ait pas été saisie pour aborder de manière plus approfondie, dans le contexte belge, la problématique de la fraude.

2. *Projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des reviseurs d'entreprises (93/06.03D)*

Le Conseil Supérieur a, en 1991, rendu un avis relatif à l'avant-projet de règlement de discipline et de code de déontologie.

Sur la base des observations formulées par le Conseil Supérieur et afin de rencontrer les préoccupations exprimées par celui-ci dans son avis, une nouvelle version du règlement de discipline fut élaborée et soumise au Ministre des Affaires Economiques au printemps 1992.

L'importance des observations émises par le Conseil Supérieur et des modifications qu'elles impliquèrent amena le Ministre à saisir le Conseil Supérieur d'une demande d'avis sur le nouveau projet de règlement. Dans la mesure où le Conseil Supérieur estimait toujours que la question essentielle posée par le règlement de discipline concernait le principe de l'indépendance du reviseur d'entreprises et son corollaire, les incompatibilités, il décida de limiter l'avis à cette problématique.

Afin de saisir concrètement comment surviennent et comment sont réglées les questions d'ordre déontologique liées à l'indépendance et aux incompatibilités, le Conseil Supérieur a procédé à l'audition des dirigeants d'un certain nombre de cabinets de reviseurs d'entreprises de différentes tailles, faisant partie ou non de réseaux internationaux.

A l'exception d'un cabinet qui n'avait, au moment où le présent rapport a été rédigé, pas encore fait parvenir au Conseil Supérieur les informations souhaitées, les reviseurs rencontrés ont efficacement collaboré à l'enquête effectuée par le Conseil Supérieur de décembre 1992 à mars 1993 et le Conseil Supérieur tient à les en remercier.

Le Conseil Supérieur envisage de publier dans le courant de l'année prochaine une synthèse de ces entretiens au cours desquels furent abordés en outre une série de questions relatives à l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises, selon des modalités qu'il définirait avec les personnes rencontrées.

Dans le même souci de s'informer avant d'émettre l'avis complémentaire demandé, le Conseil Supérieur souhaite que la mise en oeuvre de la norme concernant le contrôle confraternel et le fonctionnement de la commission de surveillance établie au sein de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises lui soit exposé, ce qui fut fait le 18 mars 1993.

Le Conseil Supérieur émit le 1er avril 1993 son avis sur les incompatibilités dans le règlement de déontologie des reviseurs d'entreprises.

Deux dispositions du projet ont retenu l'attention du Conseil Supérieur: il s'agit d'une part de l'article 1er, 5^o qui définit la "personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle" et d'autre part de l'article 12 § 3 qui détermine ce que doit faire le reviseur lorsque des personnes, avec lesquelles un lien de collaboration professionnelle existe, exercent une fonction, un mandat ou une mission, quelque en soit la nature dont l'objet serait susceptible de devoir être vérifié par le reviseur dans le cadre d'une mission revisorale.

En ce qui concerne l'article 1er, 5°⁽²⁾ le Conseil Supérieur fit part dans son avis de sa crainte de voir un certain nombre de bureaux pluridisciplinaires se structurer de telle façon que la définition ne leur soit pas applicable. Il ressortait des interviews que cela aurait été particulièrement aisé.

Se fondant à la fois sur les exigences de la vie sociale et sur les travaux parlementaires consacrés au projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, le Conseil Supérieur préconisa, dans l'hypothèse où l'Institut souhaitait définir la notion de "personne avec laquelle il existe en lien de collaboration professionnelle", de s'inspirer fidèlement desdits travaux parlementaires et d'être attentif au fait qu'en aucun cas la définition choisie ne pourrait aboutir à ce que les articles 64 bis et 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales desquels la notion a été reprise restent lettre morte.

Par ailleurs, relativement au même point et à la suite des explications fournies au Conseil Supérieur lors de l'exposé relatif à la commission de surveillance, le Conseil Supérieur estima nécessaire de rappeler dans son avis qu'il appartient à l'Institut, en vertu de l'article 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, de veiller au respect du prescrit des articles 64 bis et 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, cette dernière disposition étant au surplus pénalement sanctionnée (art. 204, 5° LCSC).

En ce qui concerne l'article 12 § 3 du règlement, le Conseil Supérieur suggéra de remplacer la disposition par un texte qu'il proposa aux motifs qu'il la jugeait peu claire et partant susceptible d'interprétations divergentes et qu'elle n'étendait pas suffisamment la portée de l'incompatibilité légale prévue à l'article 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Le texte suggéré était libellé comme suit: *"Il est interdit au reviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise soumise à son contrôle ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission revisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission. Il importe peu que ledit contrôle s'exerce dans le cadre d'une mission de commissaire.*

En outre, il est interdit au reviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il exerce une mission légale particulière ou dans une entreprise liée, une autre fonction, mandat ou mission, à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission".



Au moment où le présent rapport était rédigé, l'avant-projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des reviseurs d'entreprises avait été amendé conformément aux suggestions du Conseil Supérieur et avait été soumis au Conseil d'Etat.

3. Normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise (92/02.01D)

En sa séance du 7 février 1992, le Conseil de l'Institut des Reviseur d'Entreprises a approuvé les normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise applicables à compter du 1^{er} mars 1992.

(2) Le terme «personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle» était défini comme suit à l'article 1er, 5 du projet: «toute personne avec laquelle le reviseur d'entreprises a convenu directement ou indirectement d'une mise en commun totale ou partielle des revenus de leurs professions respectives ou d'un partage de certains coûts liés à l'exercice de leurs professions selon des clés de répartition liées au chiffre d'affaires, ainsi que toute personne vis-à-vis de laquelle il existe une relation de dépendance avec ou sans lien de subordination».

Le texte approuvé par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est identique au projet de normes soumis pour avis au Conseil Supérieur en 1990 suite à l'avis 89.12 émis par celui-ci le 16 novembre 1989 sur un projet antérieur daté du 2 juin 1989 faisant lui-même suite à un premier projet de 1988.

Quoique le Conseil Supérieur, dans sa composition antérieure, en ait délibéré au cours de plusieurs réunions, il ne lui a pas été possible d'émettre un second avis en la matière portant sur le texte de 1990, de sorte que le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a promulgué les normes sans attendre l'avis du Conseil Supérieur.

Dans un souci de sécurité juridique, le Conseil Supérieur a estimé qu'il n'était pas opportun de demander d'apporter des modifications aux normes définitives d'autant que d'une manière générale, il avait été donné suite à l'avis qu'il avait formulé en 1989.

Le Conseil Supérieur décida en outre de procéder à une évaluation de l'application concrète des normes sur une période de deux ans.

4. *Nomination du reviseur*

Deux questions relatives à la nomination du reviseur ont été soumises au Conseil Supérieur au cours de la période faisant l'objet du présent rapport.

La première était relative à l'hypothèse dans laquelle une entreprise dotée d'un conseil d'entreprise voit passer son nombre de travailleurs à moins de 100 mais à plus de 50.

La question se posait de savoir si, dans un pareil cas, le conseil d'entreprise devait intervenir dans la nomination du commissaire-reviser.

Le Conseil Supérieur, se fondant sur les derniers alinéas des articles 18 et 28 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, émit l'avis que, dans cette hypothèse, un commissaire-reviser doit toujours être nommé sur avis du conseil d'entreprise.

En effet, le conseil d'entreprise reste en fonction aussi longtemps que l'entreprise compte plus de 50 travailleurs et ce nonobstant le fait qu'il soit composé des délégués du personnel au Comité de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail.

La seconde question portait quant à elle sur l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprise en vertu duquel il est permis à certaines sociétés, dotées de la personnalité juridique et remplissant diverses conditions, de se voir confier des missions de contrôle réservées aux reviseurs d'entreprises.

Aux termes du § 2 de l'article 33, chaque fois qu'une mission de revision visée à l'article 3 de la loi est confiée à une telle société, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant qui est en charge de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société qu'il représente. Celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.

La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.

La question a été posée de savoir comment concilier cette disposition avec le fait d'une part que le conseil d'administration, l'assemblée générale et le conseil d'entreprise accordent parfois plus d'importance à la personne même du représentant permanent qu'à la société-reviser d'entreprises et que d'autre part dans le cas d'entreprises avec plusieurs conseils d'entreprises situés dans des régions linguistiques différentes, le fait qu'il n'y ait qu'un seul représentant permanent peut constituer un obstacle à la relation personnelle entre les conseils d'entreprises et leur reviseur d'entreprises.

Le Conseil Supérieur, sur base des principes de l'unité de la personnalité juridique de la société-reviser, de l'unité du contrôle revisoral et de la responsabilité illimitée et personnelle du représentant permanent fera dans les prochains mois des propositions susceptibles de rencontrer ces principes.

5. Divers

Au cours de la période couverte par le présent rapport, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a fait parvenir au Conseil Supérieur deux documents à titre informatif : un mémorandum relatif aux missions du réviseur d'entreprises dans le cadre des arrêtés royaux du 12 mars 1991 relatifs à l'agrément et à la subsidiation d'organisations non gouvernementales et de fédérations en matière de coopération au développement et une circulaire concernant l'exercice des fonctions de réviseur dans une mutualité ou une Union nationale de mutualité.

Le Conseil Supérieur a par ailleurs débattu de deux sujets qui n'avaient pas fait l'objet de demandes d'avis et décidé de suivre les développements susceptibles d'intervenir dans ces deux domaines. Il s'agit d'une part du rôle du réviseur d'entreprises auprès d'un organisme d'intérêt public ou d'une entreprise publique autonome et d'autre part du contrôle revisoral dans les institutions d'enseignement subsidiés.

Le Conseil Supérieur a par ailleurs été représenté à différentes manifestations par son Président (public review board Arthur Andersen, assemblées générales de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables, congrès FEE ...).

Au cours de la période écoulée, le Président eut de fréquents entretiens avec le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ainsi que, dans la perspective de l'extension des compétences du Conseil Supérieur, avec le Président de l'Institut des Experts Comptables.

Enfin, à l'invitation du président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil Supérieur s'est fait représenter à la table ronde organisée le 25 février 1993 par la Fédération des Experts Comptables Européens sur le futur de la libéralisation de la profession comptable en Europe.

Le Conseil Supérieur est en effet particulièrement attentif aux développements que connaissent les professions comptables au niveau international et européen ainsi qu'à l'évolution qu'elles poursuivent au plan strictement national notamment dans les pays voisins de la Belgique.

Au cours de cette réunion, le projet d'organisme européen pour les professions libérales proposé par la Commission Européenne pour faciliter l'exercice transfrontalier et sous une forme collective des activités professionnelles réglementées a été notamment discuté.

ANNEXES

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif à la fusion et à la scission des sociétés

A Madame T. MERCKX - VAN GOEY
Présidente de la Commission Spéciale de
la Chambre en matière de droit
commercial et économique.

Madame la Présidente,

Vous avez, par votre lettre du 2 juin 1992, demandé l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises au sujet de l'amendement proposé par le Député De Clerck au projet de la loi portant adaptation de notre législation en matière de sociétés commerciales à la troisième Directive de la CEE relative aux fusions et à la sixième Directive de la CEE relative aux scissions.

L'amendement du député De Clerck vise à permettre de confier à un expert comptable les missions obligatoires de contrôle en cas de fusion et de scission pour lesquelles en vertu du projet de loi il ne peut être fait appel qu'à un réviseur d'entreprises.

En vertu de l'article 101 de la loi de 21 février 1985, la mission du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises est de veiller à ce que les missions de revision que la loi confie aux réviseurs d'entreprises soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Le législateur a, par les lois des 18 et 20 juillet 1991, déjà confié aux experts comptables externes une série de missions de contrôle légal qui jusqu'alors ressortissaient du monopole exclusif des réviseurs d'entreprises. L'avis du Conseil Supérieur ne fut pas demandé à cette occasion.

Immédiatement après, le Conseil Supérieur soumit au Gouvernement la question de l'élargissement de sa compétence à la profession d'expert comptable.

Cette question fut réitérée par la voix de son président sortant ainsi que par celle de son nouveau président au cours du "hearing" parlementaire tenu le 15 mai dernier.

L'amendement De Clerck vise précisément l'octroi d'une nouvelle mission de contrôle spéciale à l'expert comptable externe. Quoique la compétence du Conseil Supérieur n'a pas encore été élargie, l'avis demandé entre dans sa compétence légale. L'amendement concerne en effet indubitablement une mission de contrôle typiquement revisorale, de sorte que le Conseil Supérieur est tenu de vérifier si l'octroi de cette mission à des experts comptables externes peut être fait sans porter atteinte à l'intérêt général et en tenant compte des exigences de la vie sociale.

Le 18 juin dernier le président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et le président de l'Institut des Experts Comptables chacun accompagné d'une délégation émanant du Conseil de leur Institut furent entendus par le Conseil Supérieur siégeant au complet au sujet d'un éventuel rapprochement plus important des deux professions et au sujet de l'amendement proposé par le Député De Clerck.

Dans l'avis unanime qui suit, le Conseil Supérieur se limitera à ce dernier point. Le Conseil souhaite tout d'abord procéder à l'examen de l'amendement proposé du point de vue formel de la cohésion interne des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Comme cela a déjà été mentionné, la législation relative aux sociétés a, en juillet 1991, pris un tournant dans le prolongement duquel cet amendement doit être situé.

Le Conseil vérifiera ensuite si les conditions pour un élargissement des missions légales des experts comptables sont remplies et en particulier si la compétence des professionnels concernés et l'indépendance dans l'exercice de leur fonction sont suffisamment garanties.

Il en ressortira que l'élargissement des compétences du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable constitue une condition sine qua non si le législateur veut s'engager plus avant dans la voie qu'il a choisie.



1. Cohésion interne de la législation en matière de sociétés commerciales

1. Si l'on tente de combiner les modifications apportées aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales par la loi du 21 février 1985 avec celles apportées par les lois des 18 et 20 juillet 1991, on ne peut que constater que le législateur, en matière de sociétés commerciales, a confié au réviseur essentiellement des missions dans les grandes entreprises et à l'expert comptable surtout des missions dans les petites et moyennes entreprises ⁽³⁾.

Le contrôle périodique des comptes est, depuis la loi du 21 février 1985, le monopole exclusif des réviseurs dans les grandes entreprises, aussi bien au profit de l'assemblée générale qu'à celui du conseil d'entreprise.

Dans les petites et moyennes entreprises dans lesquelles il n'y a pas de conseil d'entreprise, le contrôle périodique des comptes annuels est effectué par les associés individuels qui ne peuvent que se faire assister par un expert comptable (art. 64, par. 2, dernier alinéa L.C.S.C.).

Si un expert comptable externe ou un réviseur d'entreprises vérifie ou corrige les comptes annuels d'une telle petite ou moyenne entreprise, ses coordonnées doivent, depuis la loi du 18 juillet, être reprises et déposées avec les comptes annuels (art. 80, alinéa 2 L.C.S.C.).

Par opposition au contrôle périodique des comptes annuels, les missions de contrôle occasionnelles doivent en règle générale toujours être effectuées par un expert externe, aussi bien dans les grandes entreprises que dans les petites et moyennes entreprises.

Seule la mission de contrôle relative à la distribution d'un acompte sur dividendes constitue à cet égard une exception : elle doit seulement être effectuée dans les sociétés anonymes dans lesquelles il y a déjà obligatoirement un commissaire, c'est à dire dans les grandes entreprises qui ont pris la forme d'une S.A. (art. 77 ter L.C.S.C.).

Les six autres missions de contrôle occasionnelles doivent toujours être effectuées par un expert, indépendamment de la taille de l'entreprise sociétaire. Jusqu'il y a peu, ces missions de contrôle ressortissaient du monopole exclusif de réviseur d'entreprises.

2. Comme cela a été relevé, l'amendement De Clercq se situe dans le prolongement d'une série d'amendements approuvés par le législateur à l'occasion de l'élaboration des lois des 18 et 20 juillet 1991 portant modifications des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Sur base de ces amendements, les missions occasionnelles visées par les articles 34 bis (droit de préférence), 60 (conflit d'intérêt), 70 bis (modification d'objet social) et 167 (transformation) des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne pourront plus être confiées uniquement à un réviseur d'entreprise mais pourront aussi être confiées à un expert comptable.

(3) Dans la loi sur les sociétés commerciales, ne sont assujetties au contrôle revisoral que les sociétés qui ont pris la forme d'une S.A., d'une S.P.R.L. ou d'une S.C. à responsabilité limitée. Les entreprises qui ont pris une autre forme de société ne sont pas visées dans l'avis.

Ces amendements n'ont eu d'effet qu'en ce qui concerne les sociétés commerciales qui peuvent être considérées comme petites ou moyennes au sens de la législation comptable, c'est-à-dire les entreprises ayant la faculté d'établir et de publier leurs comptes sous forme abrégée (art. 12 L. 17 juillet 1975).

La même conclusion pourra être tirée au sujet de la mission occasionnelle en cas de fusion si l'amendement De Clerck est approuvé.

En effet, dans les grandes entreprises, il est obligatoire de confier la fonction de commissaire à un réviseur d'entreprises et elles font dès lors appel à lui pour les missions occasionnelles, comme le contrôle en cas de fusion.

Le choix entre un réviseur d'entreprise et un expert comptable externe n'existe vraiment que dans les petites et moyennes entreprises dans lesquelles aucun réviseur d'entreprises ne doit être nommé commissaire et dans lesquelles le plus souvent, il n'est pas fait usage de la faculté d'en nommer un.

Les missions de contrôle occasionnelles dans les grandes entreprises sont donc effectuées par le commissaire. Dans la mesure où les événements concernés (ex. transformation) donnent lieu à la diffusion d'informations économiques et financières occasionnelles au conseil d'entreprise, le même réviseur d'entreprises agira aussi dans ce contexte-là (art. 15 ter, loi du 20 septembre 1948 et art. 25 A.R. du 27 novembre 1973).

3. Dans les petites et moyennes entreprises, on a donc, pour la plupart des missions occasionnelles, déjà le choix effectif entre un réviseur d'entreprises et un expert comptable mais pas encore pour la fusion, l'apport en nature et le quasi-apport.

Du point de vue formel de la cohésion interne de la législation en matière de sociétés commerciales, on peut légitimement se demander pourquoi, du moins pour les petites et moyennes entreprises, les autres missions de contrôle occasionnelles et en particulier celles en cas de fusion et en cas d'apport en nature ne seraient pas partagées entre les réviseurs d'entreprises et les experts comptables externes.

En Commission du Sénat "ad hoc" concernant les sociétés commerciales, il fut certes décidé lors des discussions préalables à la loi du 18 juillet 1991 que les missions relatives à la transformation, à la fusion et aux (quasi) apports en nature devaient être exclues du monopole partagé et c'est pourquoi jusqu'à présent elles ressortissaient de la compétence exclusive des réviseurs d'entreprises ⁽⁴⁾.

Mais dans une autre Commission du Sénat, celle de la Justice, il fut décidé au cours des discussions préalables à la loi du 20 juillet 1991 relative aux sociétés coopératives de confier la mission de contrôle en cas de transformation à l'expert comptable externe ⁽⁵⁾.

4. Des six missions occasionnelles de contrôle qui aussi bien dans les petites et les moyennes entreprises que dans les grandes entreprises doivent être effectuées par un expert reconnu légalement, deux seulement impliquent un examen limité : c'est ainsi en cas de conflit d'intérêt (art. 60 L.C.S.C.) et en cas de modification d'objet social (art. 70 bis L.C.S.C.).

Dans ces hypothèses, la nature des pièces à contrôler fait qu'il est inutile pour le réviseur d'entreprise ou l'expert comptable de se prononcer sur l'image fidèle des fonds propres, de la structure financière ou des résultats.

L'étendue des travaux de contrôle rendrait un tel avis d'ailleurs injustifié ⁽⁶⁾.

5. Les quatre autres missions exigent de l'expert qu'il se prononce sur la valeur donnée à l'entreprise par l'organe social compétent et donc au sujet de l'exactitude, du caractère complet et de la fidélité des comptes présentés.

(4) Rapport Verhaegen-Bayenet, Doc. Parlementaires, Sénat, 1990-1991, n° 1107/3, pp. 221-222

(5) Rapport Arts, Doc. Parlementaires, Sénat, 1990-1991, n° 1374/8, p. 48-49

(6) Cette remarque vaut également pour la mission dont le commissaire doit s'acquitter sur base de l'article 77 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en cas de distribution d'un acompte sur dividendes (supra).

En cas de transformation d'une société, cette évaluation est très importante en ce qui concerne notamment l'indication du capital au passif du bilan de la société non encore constituée.

Ainsi, il est essentiel pour les futurs créanciers d'une société en nom collectif transformée en société anonyme que ce chiffre soit correct ⁽⁷⁾.

En cas d'apport en nature, de quasi-apport, de fusion et de suppression ou de limitation du droit de préférence, l'expert ne doit pas seulement se prononcer sur la valeur de l'entreprise mais en outre sur l'équivalence entre le nouvel apport et celui de l'entreprise. Est donc ainsi non seulement influencé le lien entre la société et ses créanciers mais aussi la relation entre les actionnaires anciens et nouveaux.

Compte tenu du fait que la mission de contrôle en cas de fusion ne diffère pas fondamentalement de celle effectuée en cas de transformation et de suppression ou de limitation du droit de préférence, le Conseil Supérieur ne voit pas pourquoi la première mission ne pourrait pas être confiée à un expert comptable externe alors que les deux autres pourraient l'être.

6. En outre, on peut se demander pourquoi, maintenant qu'une étape supplémentaire est franchie, le monopole partagé devrait être limité aux fusions et ne pourrait être élargi aux apports en nature et aux quasi-apports.

Ceci n'est pas évident parce que dans l'état actuel de notre législation c'est-à-dire avant l'approbation du projet de loi relatif aux fusions, il doit nécessairement être fait usage, pour chaque fusion, de la technique de l'apport en nature.

La fusion juridique qui est introduite par le projet de loi n° 1214 rend inutile, il est vrai, l'étape de l'apport en nature.

Il y a lieu cependant de s'attendre à ce qu'à côté de la fusion juridique, d'autres techniques de concentration d'entreprises seront utilisées à l'avenir qui impliqueront l'utilisation de l'apport en nature.

En cas d'approbation sans réserves de l'amendement De Clercq, l'expert comptable ne pourra intervenir dans ces formes classiques de concentration d'entreprise et le pourra en cas de "nouvelle" fusion juridique. La nature de l'intervention et la compétence exigée sont pourtant identiques.

7. Il peut être conclu provisoirement que si la reconnaissance de missions de contrôle en cas de transformation et de suppression du droit de préférence à l'expert comptable externe dans les petites et moyennes entreprises a été fondée, la logique commande d'étendre cette approche aux missions en cas de fusion ou d'apport en nature.

2. La compétence et le contrôle de la qualité

8. Pour qu'il soit justifié de confier des missions occasionnelles dans les petites et moyennes entreprises à des experts comptables externes, encore faut-il que l'on puisse être assuré qu'ils disposent de la même compétence et de la même indépendance que celles des réviseurs d'entreprises afin qu'ils puissent mener ces tâches à bien.

Il y a lieu d'observer que conformément aux mesures transitoires prévues par la loi du 21 février 1985, des personnes ont pu par le passé accéder aux deux professions alors même qu'elles ne remplissaient pas les conditions légales d'accès ⁽⁸⁻⁹⁾.

Compte tenu de ce que la profession d'expert comptable n'a été réglementée pour la première fois qu'en 1985, il est évident que la proportion de personnes qui bénéficient de cette mesure transitoire est par rapport au nombre total de professionnels concernés plus importante chez les experts comptables que chez les réviseurs d'entreprises ⁽¹⁰⁾.

9. Pour l'avenir, il doit être constaté que les conditions d'accès aux deux professions ont le même contenu.

(7) Les créanciers dont les droits sont antérieurs à la transformation peuvent continuer à invoquer la responsabilité illimitée des associés.

(8) Pour les réviseurs, art. 62 -65 de la loi du 21 février 1985 exécutés par l'arrêté royal du 15 mai 1985 (M.B., 30 mai 1985).

(9) Pour les experts-comptables, art.99 de la loi du 21 février 1985 exécuté par l'arrêté royal du 14 juin 1985 (M.B., 22 juin 1985)

(10) Sur environ 800 réviseurs en 1991, il y en a plus ou moins 220 qui ont bénéficié de la disposition transitoire de 1985. Chez les experts comptables, il y eut sur environ 11.000 demandes, plus de 40% de refus. Il y a depuis lors environ 100 personnes par an qui sont admises au stage d'expert comptable.

Ainsi, en ce qui concerne l'accès au stage, ce sont les mêmes diplômes universitaires ou assimilés de type long qui sont pris en considération pour décider si quelqu'un est admis à l'examen d'entrée ou non ⁽¹¹⁾.

Jusqu'au 30 juin 1995, certains diplômes délivrés par des établissements agréés de type court entrent encore en ligne de compte ⁽¹²⁻¹³⁾.

L'accès aux deux professions est accordé après un stage similaire et un examen de fin de stage comparable ⁽¹⁴⁾.

10. Le Conseil Supérieur souhaite insister sur le fait que les commissions de stage dans les deux professions devraient veiller activement à ce que les stagiaires aient suffisamment d'occasions durant leur formation de mettre en oeuvre eux-mêmes la méthode des missions de contrôle spéciales.

Il n'est donc pas indiqué de confier des stagiaires à un maître de stage qui, dans sa pratique professionnelle, n'est que rarement confronté à des missions spéciales de contrôle.

11. Il est aussi utile de rappeler que la compétence n'est pas un droit qui reste acquis grâce à la bonne formation dont on a bénéficié.

Il est donc essentiel que les deux Instituts - comme c'est le cas jusqu'à présent - continuent à contraindre leurs membres à la formation permanente et au recyclage.

12. L'élaboration de normes de qualité et un contrôle de qualité sont d'un intérêt primordial et doivent être établis sur une base comparable.

Ainsi, très récemment, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a soumis au Conseil Supérieur un projet de norme "revision limitée" qui vise spécifiquement les missions spéciales et légales de contrôle (ex : contrôle de la situation intermédiaire en cas de modification d'objet social).

Presque simultanément, le Conseil Supérieur apprit qu'une Commission spéciale "rapports spéciaux" avait été mise en place au sein de l'Institut des Experts Comptables et qu'elle veillait à la qualité de tous les rapports spéciaux confiés par la loi du 18 juillet 1991 aux experts comptables.

Compte tenu de ce qu'il s'agit des mêmes missions spéciales, il va de soi que le Conseil Supérieur ne peut fonctionner convenablement que s'il peut conseiller dans le même sens les deux professions en ce qui concerne les normes de contrôle et de contrôle confraternel.

3. L'indépendance des professionnels

13. Il ne suffit pas que la compétence des réviseurs d'entreprises et des experts comptables soit du même niveau. Compte tenu de ce que le professionnel doit, dans le cadre des missions de contrôle spéciales veiller au respect de l'intérêt général en tenant compte des exigences de la vie sociale, l'indépendance des deux catégories professionnelles doit être garantie de la même manière.

(11) Art. 4, 3 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 72, 3 de la loi du 21 février 1985.

(12) A.R. du 10 novembre 1990 concernant les diplômes des candidats experts comptables (M.B., 29 novembre 1990); Art. 13 de l'A.R. 13 octobre 1987 concernant le stage du candidat réviseur d'entreprises (M.B., 23 décembre 1987).

(13) A l'article 13 du règlement de stage de l'IRE, il est encore fait référence à une ancienne liste de diplômes contenue dans un arrêté royal du 10 janvier 1980. Un arrêté royal est une préparation par lequel dans le règlement de stage de l'IRE, il serait renvoyé à l'arrêté royal du 10 novembre 1990 de sorte que les diplômes de type court qui furent reconnus par l'arrêté royal du 10 novembre 1990 pour les experts comptables vaudraient aussi pour les réviseurs. Le Conseil Supérieur a, déjà le 20 juin 1991, recommandé qu'à cette occasion le titre de l'arrêté royal du 10 novembre 1990 soit étendu aux réviseurs (AR du 10 novembre 1990 concernant les diplômes des candidats experts comptables et des candidats réviseurs). Il doit d'ailleurs être remarqué qu'il s'agit d'un régime transitoire qui vient à expiration en 1995.

(14) Art. 3.5 loi du 22 juillet 1953 et art. 72.5 de la loi du 21 février 1985.

Lors de l'adaptation de la législation en matière de sociétés commerciales en 1985 à l'occasion de la réforme du revisorat (loi du 21 février 1985), le législateur a fixé deux règles précises relatives à l'indépendance.

1° le commissaire d'une société ne peut dans la même entreprise accepter aucune autre fonction, mandat ou mission (ex : comptabilité, fiscalité) qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa fonction (art. 64 bis L.C.S.C.).

2° si le commissaire accomplit néanmoins une autre mission particulière dans la même entreprise parce qu'elle n'est pas de nature à mettre en cause son indépendance, elle ne peut faire l'objet d'émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente (art. 64 ter L.C.S.C.).

14. Le législateur même a considéré que l'accomplissement d'une mission spéciale de contrôle légal (ex : apport en nature) dans la même entreprise n'est pas de nature à mettre en cause l'indépendance du réviseur.

Dans les grandes entreprises, c'est toujours le commissaire qui est chargé de ces missions spéciales par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les émoluments spéciaux du commissaire pour de telles missions de contrôle spéciales sont bien évidemment soumises aux conditions de la justification reprises à l'article 64 ter déjà mentionné des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Le législateur a en outre, implicitement aussi, fait le raisonnement inverse et décidé que l'accomplissement de la fonction de commissaire n'est pas de nature à mettre en cause l'indépendance du réviseur concerné lorsqu'il lui est demandé, dans la même entreprise, de s'acquitter de missions spéciales de contrôle (ex : apport en nature, modification de l'objet social).

15. Il n'existe aucune disposition légale qui garantisse de la même façon l'indépendance du réviseur d'entreprises ou de l'expert comptable qui, dans une petite ou moyenne entreprise dans laquelle aucun commissaire n'a été désigné, corrige ou vérifie les comptes ou remplit une mission spéciale de contrôle légal (ex : en cas de fusion).

Il est évident au regard des normes belges que l'expert comptable externe ou le réviseur d'entreprises ne pourra accepter aucune mission spéciale ou procéder à la vérification de la comptabilité dans une petite ou moyenne entreprise dans laquelle il a tenu la comptabilité ou organisé la fiscalité. Des normes déontologiques uniformes pour les deux professions sont cependant nécessaires dans la mesure où d'aussi hauts standards n'existent pas au plan international.

Plus délicate déjà est la situation dans laquelle l'expert comptable externe ou le réviseur d'entreprises se limite à la correction ou à la vérification des comptes annuels d'une petite ou moyenne entreprise. Dans ce cas, il n'est pas aisé de déterminer si et moyennant quelles conditions, cet expert comptable externe ou réviseur peut encore effectuer des missions de contrôle spéciales, telle celle en matière de fusion, dans la même entreprise. Le législateur n'a prévu il est vrai à cet égard aucune disposition qui soit comparable à celles que l'on trouve aux articles 64 bis et 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Plus délicat encore est le cas dans lequel une entreprise a bien un conseil d'entreprise, mais pas de commissaire⁽¹⁵⁾. Dans ce cas l'information économique et financière à procurer au conseil d'entreprise est vérifiée par un réviseur d'entreprises. Mais la direction de l'entreprise peut faire appel à un autre réviseur d'entreprise ou à un expert comptable externe pour une mission occasionnelle.

16. Il va de soi que ces lacunes peuvent être comblées par des règles déontologiques. Et tant l'Institut des Réviseurs d'entreprises que l'Institut des experts comptables préparent à l'heure actuelle un règlement déontologique qui sera ultérieurement promulgué par arrêté royal.

(15) C'est notamment le cas si une S.A., une S.P.R.L. ou une S.C. à responsabilité limitée qui comptait auparavant plus de 100 travailleurs et était sur cette base seulement une grande entreprise voit le nombre des travailleurs passer à un chiffre inférieur à 100, mais supérieur à 50. Dans ce cas l'obligation d'avoir un conseil d'entreprise subsiste, mais un commissaire ne doit plus être désigné.

On devrait aussi envisager de régler la responsabilité d'un expert comptable comme celle d'un reviseur d'entreprise dans le cas particulier où il remplit une mission de contrôle au nom d'une société ⁽¹⁶⁾.

L'unité dans toutes ces règles est d'une importance fondamentale maintenant que le législateur a partiellement confié aux deux professions les mêmes missions.

Le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises ne peut, hélas, en l'état actuel du droit, assurer cette unité dans la mesure où seules la réglementation et la normalisation de la profession de reviseur d'entreprises sont soumises à sa compétence d'avis.

4. Elargissement de la compétence du Conseil Supérieur

a) Lignes de force

17. Le risque existe donc que deux professionnels dépendant d'instituts différents, s'acquitteraient de la même mission légale de contrôle mais seraient soumis à des normes déontologiques différentes.

C'est pourquoi est formulée ci-après une proposition de modification du statut et de la compétence du Conseil Supérieur, dont on trouvera le détail infra sub b) et c) et dont les lignes de force sont les suivantes :

- la compétence du Conseil Supérieur est étendue à l'Institut des Experts Comptables;
- dans la mesure où l'unité de certaines normes déontologiques ou de contrôle est nécessaire, les Conseils des deux Instituts ne peuvent déroger aux avis du Conseil Supérieur;
- une concertation permanente est en conséquence établie entre le Conseil Supérieur d'une part et les deux Instituts d'autre part;
- le Conseil Supérieur peut déposer plainte à charge d'un professionnel auprès des Instituts;
- les moyens jusqu'ici très insuffisants du Conseil Supérieur seront élargis; c'est pourquoi est donnée au Roi la possibilité d'imposer une certaine contribution aux Instituts.

b) Nouveau texte de l'article 101 de la loi de 21 février 1985

18. La proposition du Conseil Supérieur consiste à modifier l'article 101 de la loi du 21 février 1985 de la manière suivante:

§1er. Il est créé un "Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable", dénommé ci-après le Conseil Supérieur. Le Conseil Supérieur est un organisme autonome dont le siège est à Bruxelles.

Le Conseil Supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou à l'Institut des Experts Comptables, à ce que les missions que la loi confie au reviseur d'entreprises et à l'expert comptable ainsi que les activités d'expert comptable, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait entre autres à l'exercice des missions visées à l'article 15 bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil Supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et en exécution de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprise. Le Gouvernement doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil Supérieur.

(16) La société de reviseurs doit, pour chaque mission de contrôle, désigner un associé ou un gérant comme représentant permanent qui est personnellement responsable avec la société, aussi bien au plan civil et pénal que disciplinaire (art. 33 de la loi du 22 juillet 1953 comme exécuté par l'article 67 de la loi du 21 février 1985).

Le Conseil Supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application des articles 9, 10 et 18 bis de la loi susvisée du 22 juillet 1953 et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Experts Comptables en application de l'article 88 de la loi du 21 février 1985. Les Conseils des deux Instituts ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil Supérieur si l'avis est relatif à une matière concernant les deux professions. En ce qui concerne les avis relatifs à une matière ne concernant que l'une des deux professions, l'Institut concerné ne peut y déroger que moyennant motivation expresse.

Le Conseil Supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les 6 mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§2. Le Conseil Supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables. Il peut en conséquence constituer des groupes de travail avec les deux Instituts.

§3. Le Conseil Supérieur peut déposer plainte auprès de la Commission de discipline de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou de l'Institut des Experts Comptables respectivement contre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises ou experts comptables. La Commission concernée informe le Conseil Supérieur de la suite réservée à cette plainte.

§4. Le Conseil Supérieur est composé de sept membres nommés par le Roi, dont quatre sur une liste double présentée par le Conseil supérieur de l'Economie et trois sur présentation du Ministre des Affaires Economiques et du Ministre des Finances. Leurs émoluments sont fixés par arrêté royal.

§5. Sur la proposition du Conseil Supérieur, le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil Supérieur par lequel le Ministère de Affaires Economiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure de Conseil Supérieur. Les autres frais de fonctionnement du Conseil Supérieur sont supportés par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts Comptables de la façon et dans les limites que le Roi détermine.

c) Justification détaillée du texte proposé

1° Justification du paragraphe 1 : élargissement de la compétence

19. L'élargissement de la compétence du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable est très logique compte tenu du fait que le législateur a confié à l'expert comptable, par les lois des 18 et 20 juillet 1991, une série de missions de contrôle jusque là réservée exclusivement au réviseur et qu'il n'est pas exclu en outre que dans la nouvelle loi relative aux fusions la voie ainsi choisie soit à nouveau empruntée. Il est en outre souhaitable que pour des raisons budgétaires le Conseil Supérieur soit dans une certaine mesure autonome (voir §5).

Il est proposé de se rapprocher de la formulation avancée par l'amendement Van den Bossche qui fut introduit à l'occasion de l'élaboration de la loi du 21 février 1985⁽¹⁷⁾. Ce faisant, la mission du Conseil Supérieur serait dorénavant à veiller à ce *“que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert comptable ainsi que les activités d'expert comptable soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.”*

La nouvelle dénomination du Conseil Supérieur serait dès lors : “Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de L'Expertise Comptable” (C.S.R.E.) ou “Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy” (H.R.B.A.).

20. Les règlements et normes qui doivent être soumis au Conseil Supérieur sont visés par les dispositions suivantes:

- pour les reviseurs : les articles 9 (nouveau), 10 et 18 bis de la loi du 22 juillet 1953.
- pour les experts comptables : l'article 88 de la loi du 21 février 1985 (nouveau).

L'article 88 est la disposition équivalente pour les experts comptables des articles 9, 10 et 18 bis applicables aux reviseurs d'entreprises.

(17) Doc. Parlementaires, Chambre, 1982-83, n° 552/32.

Il est en outre proposé de soumettre à la compétence d'avis du Conseil Supérieur la normalisation effectuée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en matière d'honoraires (art. 9 de la loi du 22 juillet 1953). Cette normalisation est évidemment d'intérêt général dans la mesure où la rémunération est liée à l'indépendance du réviseur : d'une part, ce montant ne peut être trop faible car le réviseur ne serait pas en mesure de remplir sa fonction, d'autre part, les honoraires ne peuvent pas être trop élevés car le réviseur ne serait plus alors indépendant de la société contrôlée.

21. Il est proposé en outre :

1) une obligation de motivation à imposer au Gouvernement lorsqu'il veut promulguer un arrêté royal qui va à l'encontre d'un avis unanime du Conseil Supérieur;

2) une interdiction de dérogation à imposer aux Instituts lorsqu'un avis a été émis à la majorité des voix par le Conseil Supérieur:

- au sujet d'une norme qui ne doit pas être ratifiée par le Roi (ex : art. 18 bis de la loi du 22 juillet 1953),
- ou qui, du point de vue de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale doit être identique pour les deux professions (ex : norme relative à l'examen limité ou aux missions spéciales).

La contrepartie de ce renforcement de l'autorité du Conseil Supérieur est que chaque avis doit être émis dans un certain délai (maximum 6 mois).

2° Justification du paragraphe 2 : concertation permanente

22. L'inspiration sur ce point a été trouvée dans l'amendement Van den Brande, qui fut introduit au cours de l'élaboration de la loi du 21 février 1985⁽¹⁸⁾. Dans cet amendement était aussi prévue une concertation permanente avec les deux Instituts.

L'objectif poursuivi est de renforcer le rôle d'unification qui est réservé au Conseil Supérieur.

Ainsi, il pourrait être donné exécution à cette nouvelle disposition légale par une réunion mensuelle entre les présidents et les responsables de la gestion quotidienne des Instituts d'une part et du Conseil Supérieur d'autre part.

3° Justification du paragraphe 3 : droit de plainte en matière disciplinaire.

23. Dans le même esprit d'unification, l'amendement Van den Brande déjà évoqué est repris dans la mesure où il introduisait explicitement la possibilité pour le Conseil Supérieur de déposer plainte auprès des instances disciplinaires et d'être tenu informé des suites données à la plainte.

4° Justification des paragraphes 4 et 5 : moyens de travail du Conseil Supérieur

24. Il va de soi que la composition du Conseil Supérieur n'est en rien modifiée par la proposition de paragraphe 4.

Il est seulement confirmé que la rémunération et les jetons de présence que les membres du Conseil Supérieur perçoivent sont soumis au contrôle du pouvoir exécutif.

25. L'objectif poursuivi par le paragraphe 5 proposé est de donner au Conseil Supérieur des moyens de travail plus importants que ceux dont il dispose jusqu'à présent et de le rendre simultanément 'self-supporting'.

Au moment où la création d'un Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises fut considérée pour la première fois, dans un avis du Conseil Central de l'Economie émis en 1972, il fut proposé que le fonctionnement du Conseil Supérieur soit pris en charge par les entreprises administrées.

(18) Doc. Parlementaires, **Chambre**, 1982-83, n° 552/2, p.5

Parce que la conception qu'a la loi du 21 février 1985 du Conseil Supérieur ne va pas aussi loin, il y a lieu plutôt de considérer que ce sont les Instituts qui sont les administrés.

Ceux-ci sont capables de fournir une contribution financière compte tenu de ce qu'ils ont ensemble plus de 8000 membres cotisants.

A ce jour, les moyens dont dispose le Conseil Supérieur et qui sont à charge du budget du Ministère des Affaires Economiques sont largement insuffisants et ne permettent au Conseil Supérieur que de s'acquitter difficilement de ses missions.

Le Conseil Supérieur ne dispose ni d'un personnel scientifique, ni d'une infrastructure et ne peut faire appel au Service d'Organisation des Entreprises que pour des travaux de secrétariat. Afin de garantir son indépendance, il est souhaitable que le Conseil Supérieur puisse disposer de façon autonome de ses moyens de travail sous le contrôle du ministre de tutelle.



Madame la Présidente,

Le Conseil Supérieur espère ainsi avoir répondu à Votre demande d'avis qui n'avait trait qu'à l'amendement De Clerck.

Si cet amendement s'inscrit dans le prolongement logique des lois du 18 et du 20 juillet 1991, cela est aussi vrai alors de l'extension de la compétence du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable ce qui doit être considéré comme une condition absolue pour l'adoption de l'amendement.

Restant à votre disposition pour répondre à toute question que vous voudriez nous poser, nous vous prions de croire, Madame la Présidente, en l'expression de notre haute considération.

K. GEENS
Président

Note sur les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise

I. Antécédents.

Le document du 5 octobre 1990 soumis à l'avis du Conseil supérieur est le troisième d'une série de documents consacrés à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.

Le premier projet date de 1988. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (I.R.E.) et le Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises (C.S.R.), après en avoir délibéré, ont rédigé un nouveau projet daté du 2 juin 1989 (voir doc. VI/1 annexé à notre lettre du 26/08).

Le 16 novembre 1989, le Conseil supérieur a émis un premier avis à ce propos (C.S.R. 89/12 D; doc. VI/2 annexé à notre lettre du 26/08).

Ensuite un nouveau texte, élaboré par un groupe de travail ad hoc de l'IRE, fut achevé le 5 octobre 1990 (voir doc. VI/3 annexé à notre lettre du 26/08).

Quoique le Conseil supérieur, dans sa composition antérieure, en ait délibéré à plusieurs reprises, le deuxième avis n'a pu être émis dans les délais, de sorte que l'IRE a promulgué les normes le 7 février 1992, sans attendre l'avis du Conseil supérieur.

Les textes du 5 octobre 1990 et du 7 février 1992 sont identiques. La présente note avait essentiellement pour objet d'examiner dans quelle mesure l'IRE n'a pas suivi l'avis émis par le Conseil supérieur en 1989.

Le Conseil Supérieur décida finalement, pour des raisons de sécurité juridique, de ne pas suggérer de modifications et d'évaluer la mise en oeuvre de la norme sur une période de deux ans.

II. Discussion générale

Globalement, l'IRE a tenu compte des remarques émises par le Conseil supérieur à propos de la structure, du bon usage et des références aux normes générales de revision.

Le texte actuel fait une nette distinction entre:

- I. Le cadre légal de la mission
- II. Les relations proprement dites entre le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise
- III. Les normes spécifiques aux travaux de contrôle effectués à l'intention du conseil d'entreprise
- IV. La rédaction du rapport de certification ainsi que
- V. L'analyse et le commentaire.

Quant à la structure générale, le projet satisfait aux exigences de clarté d'une norme.

A partir des chapitres Ier, II et IV du projet de norme, un nouveau chapitre II a été rédigé sur les relations entre le conseil d'entreprise et le réviseur. Cela signifie qu'à l'exception du chapitre premier, tous les autres chapitres sont décalés.

La norme fait une distinction plus nette entre les règles obligatoires et les recommandations qui ne constituent que des directives d'une valeur indicative.

Il a également été tenu compte de la remarque du Conseil supérieur (annexe VI/2, N° 11 en marge) explicitant que toutes les normes de contrôle régissant le revisorat s'appliquent de façon directe aux travaux effectués par le reviseur à l'intention du Conseil d'entreprise (le 1.5. du projet de norme n'a pas été repris dans la version définitive de la norme).

Il subsiste, certes, des imperfections linguistiques (par ex. "ingewikkelde ophelderingen") et légistiques. Ainsi, dans la version néerlandaise de 1989 du projet de norme, il est partout question de "natrekbare stukken" ("documents vérifiables"), ce qui a été corrigé dans la version définitive par "bewijsstukken" (documents probants), alors que le texte de loi fait état de "verifieerbare stukken" (voir article 15bis, al. 1er, 2° de la loi du 20 septembre 1948).

III. Discussion approfondie

Sur base de la norme définitive (voir annexe VI/3), une comparaison fut effectuée, par numéro, avec le passage correspondant du projet de norme (voir annexe VI/1).

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif à la recommandation du conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative à la certification des comptes annuels consolidés

Références consultées :

1. Arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises et rapport au Roi précédant cet arrêté (M.B., 27 mars 1990, p. 5698)
2. Arrêté royal du 6 mars 1990 modifiant l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises (M.B., 27 mars 1990, p. 5718).
3. Arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, par. 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi (M.B., 31 décembre 1991, p. 30083 et errata, M.B., 20 mars 1992, p. 5901).
4. Arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 19 septembre 1986, p. 12663).
5. Arrêté royal du 25 novembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 5 décembre 1991, p. 27378).
6. Arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit (M.B., 6 octobre 1992, p. 21437).
7. Beghin, P., Bedenkingen omtrent de externe controle in groepen van vennootschappen, in Biron, H. & Dauw, C. (Ed.), Aspecten van de ondernemingsgroepen - Aspects des groupes d'entreprises, Centre d'étude des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1989, pp. 45 à 68.
8. Olivier, H., Responsabilités du commissaire-reviseur dans le cadre d'un groupe de sociétés, in Biron H., & Dauw, op. cit., pp. 403 à 422.
9. Maes, J.P., et Stempnierwsky, Y., La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés Européennes relative aux comptes consolidés, RDCB, 1990/6, pp. 460 à 520 et sp. pp. 513 à 515.
10. Pourbaix, C., Le point de vue du contrôleur externe, in Biron, H. et Dauw, C., (Ed.), Rechten en plichten van moeder - en dochter - vennootschappen - Droits et devoirs des sociétés mères et de leurs filiales, Centre d'études des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1986, pp. 377 à 392.
11. Olivier, H., Le contrôle des comptes consolidés, in Biron, H., (Ed.), Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening - aspects juridiques des comptes consolidés, Kluwer, Anvers, 1982, pp. 269 à 284.
12. C.B.N.C.R., Consolidation et contrôle des comptes consolidés, Etudes et documents 2-1981.
13. Norme régissant les comptes consolidés certifiables par un réviseur d'entreprises et norme relative au rapport du réviseur d'entreprises sur les comptes consolidés, adoptées par le conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 30 juin 1976, modifiées le 6 janvier 1978 et coordonnées le 2 mars 1984.
14. Normes Générales de Revision promulguées par l'IRE, approuvées par son conseil en sa séance du 2 décembre 1983.

- | | | |
|---------------------|--|--|
| 15. Recommandations | n° 2 de l'UEC (ASB):
n° 20 de l'UEC (ASB): | l'utilisation du travail d'un autre reviseur
les aspects particuliers de la revision des comptes
consolidés. |
| 16. Recommandations | n° 5 de l'IFAC (IAG) :
n° 17 de l'IFAC (IAG): | "Using the Work of an Other Auditor"
"Related Parties". |
17. Recommandation de l'Ordre des Experts comptables et comptables agréés sur la revision des comptes consolidés.
18. J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D. de Ménonville, Comptes consolidés, solutions françaises et internationales, Memento Francis Lefebvre, 1989, pp. 817 à 835.
19. Ced. samsom, comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 6, livre 10, partie 8, le contrôle de la consolidation.
20. D. Lebrun, Pratique de la consolidation en Belgique et dans les pays de la C.E.E., Story Scientia, Bruxelles, 1992.

Dispositions légales et réglementaires applicables en matière de certification des comptes annuels consolidés

- * Arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises (M.B., 27 mars 1990, p. 5698).
- * Arrêté royal du 6 mars 1990 modifiant l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises (M.B., 27 mars 1990, p. 5718).
- * Arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, par. 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi (M.B., 31 décembre 1991, p. 30083 et errata, M.B., 20 mars 1992, p. 5901).
- * Arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 19 septembre 1986, p. 12663).
- * Arrêté royal du 25 novembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 5 décembre 1991, p. 27378).
- * Arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit (M.B., 6 octobre 1992, p. 21437).

Normes et recommandations de l'IRE ayant trait à la matière

- * Norme régissant les comptes consolidés certifiables par un reviseur d'entreprises et norme relative au rapport du reviseur d'entreprises sur les comptes consolidés, adoptées par le conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 30 juin 1976, modifiées le 6 janvier 1978 et coordonnées le 2 mars 1984.
- * Recommandation concernant l'utilisation du travail d'un autre reviseur (recommandation du 4 mars 1988).

Avis du Conseil Supérieur du rectorat ayant trait à la matière

- * Avis sur la recommandation de l'IRE concernant l'utilisation des travaux d'un autre réviseur (5 novembre 1987).
- * Avis concernant le projet d'arrêté royal relatif à la consolidation des comptes dans la mesure où il a trait au contrôle des comptes consolidés par un réviseur d'entreprises (16 novembre (1989)).

Introduction

Avant que l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises n'impose l'établissement, le contrôle et la publicité de comptes consolidés et d'un rapport de gestion consolidé à toute société commerciale ou à forme commerciale de droit belge et à tout organisme public de droit belge exerçant une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel ⁽¹⁹⁾ qui contrôle seul ou conjointement avec d'autres entreprises une ou plusieurs filiales, seules les sociétés à portefeuille étaient tenues à une telle obligation.

En effet, en vertu de l'arrêté royal du 29 novembre 1977 relatif aux comptes annuels des sociétés à portefeuille - c'est-à-dire les sociétés répondant aux critères de l'arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967 -, ce type de société devait établir, en complément à ses comptes annuels, des comptes consolidés dressés selon les règles qu'elle déterminait dans le respect des dispositions de l'arrêté. Ces comptes consolidés devaient être accompagnés d'un rapport de contrôle rédigé par le commissaire-réviseur de la société à portefeuille. L'arrêté ne contenait néanmoins aucune disposition relative aux techniques ou à la procédure de consolidation.

Le commissaire-réviseur pouvait, dans sa mission de certification, s'appuyer sur les normes adoptées par le Conseil de l'institut le 30 juin 1976 et modifiées en 1978 puis coordonnées en 1984.

La septième directive du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54 par. 3, g) du Traité de Rome vise à établir les bases d'une harmonisation en matière de comptes consolidés des sociétés de capitaux.

Compte tenu notamment de l'adoption de cette directive, l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille abrogea l'arrêté du 29 novembre 1977 susévoqué.

Le législateur belge ayant, par la loi du 1er juillet 1983, amendé l'article 11 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, en habilitant le Roi à imposer aux entreprises qu'il détermine l'établissement, le contrôle et la publicité des comptes consolidés, ainsi que l'établissement et la publicité d'un rapport de gestion et d'un rapport de contrôle relatifs à ces comptes consolidés, la transposition de la directive put être réalisée par le biais de l'arrêté du 6 mars 1990.

Au cours de la procédure d'élaboration de cet arrêté tant le Conseil Central de l'Economie que le Conseil Supérieur du Rectorat furent consultés.

L'avis unanime du premier aboutit notamment à la mise en place d'un régime spécifique relatif à la communication aux conseils d'entreprises d'informations financières consolidées par l'arrêté du 6 mars 1990 modifiant l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises.

Dans son avis du 16 novembre 1989 auquel le Conseil se réfère, celui-ci fit part de ce qu'à son estime, il y avait lieu pour l'IRE d'adapter ou de développer des normes afin de rencontrer les problèmes nouveaux posés par la certification des comptes consolidés et notamment l'utilisation d'informations certifiées par un confrère étranger.

(19) A l'exception des entreprises visées à l'article 16, par. 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

L'arrêté royal du 25 novembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille vint ensuite quant à lui transposer en droit belge, en ce qui concerne les sociétés à portefeuille, la septième directive susmentionnée en prévoyant que l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises est applicable aux sociétés à portefeuille, à l'exception de quelques dispositions.

Plus récemment encore, l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit qui a pour objet de transposer la directive du conseil du 8 décembre 1986 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et des autres établissements financiers (J.O. n° L 372, p. 1) a rendu applicables aux établissements de crédit un grand nombre de dispositions du droit commun tel qu'il est organisé par l'arrêté royal du 6 mars 1990 susvisé.

Enfin d'autres entreprises seront dans un très proche avenir tenues d'établir des comptes consolidés et de les faire certifier. Il en sera ainsi par exemple des entreprises d'assurance une fois que la directive du Conseil du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurances (J.O. n° L 374, P. 7) aura été transposée en droit belge.

Compte tenu de ce contexte, l'intérêt qu'il y a à élaborer une recommandation de portée générale abordant les différents problèmes de principe liés à la certification des comptes consolidés est indubitable dans la mesure où les articles 73 à 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises - applicables aux comptes consolidés des établissements de crédit et des sociétés à portefeuille - ne suffisent pas à résoudre ces problèmes.

Considérations générales

- A. D'une manière générale, le Conseil est d'avis que la recommandation pourrait être structurée de façon plus cohérente et devrait aborder de façon plus précise et détaillée les différents aspects de la mission du réviseur confronté à la certification de comptes annuels consolidés.

Le Conseil estime à cet égard pouvoir proposer la structure suivante :

- I** Introduction rappelant notamment l'importance des comptes consolidés en tant qu'instrument d'information des tiers, des créanciers, des actionnaires et du conseil d'entreprise, sur le groupe de sociétés.
- II** Dispositions légales et réglementaires relatives à l'établissement et à la certification de comptes consolidés.
- III** Recommandations internationales.
- IV** Champ d'application de la recommandation et place de celle-ci par rapport à d'autres normes et recommandations.
- V** Problèmes de fonds soulevés par la certification de comptes consolidés :
 - a) accès aux informations relatives aux entreprises comprises dans la consolidation.
 - . rôle de l'entreprise consolidante à cet égard (article 74 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 et portée de l'article 64 sexies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) et problème posé par l'inexistence de contrôle en cas de consortium.
 - . collaboration entre réviseurs - utilisation des travaux d'un autre réviseur belge ou étranger - droits, devoirs et responsabilité qui en découlent (recommandation n° 2 de l'UEC et norme n° 5 de l'IFAC) - secret professionnel.
 - b) refus d'accès aux informations relatives aux entreprises comprises dans la consolidation et conséquences.
 - c) cas particulier de l'utilisation de l'exemption de sous-consolidation visée à l'article 8 de l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises dans l'hypothèse où la consolidation libératoire est établie par une entreprise mère ne relevant pas du droit d'un des États membres des Communautés Européennes.

- d) le rôle du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise et la modification apportée à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises par l'arrêté du 6 mars 1990 (inopposabilité au conseil d'entreprise de l'exemption de sous-consolidation).⁽²⁰⁾

VI Aspects techniques de la certification des comptes consolidés.

- a) la prise de connaissance du groupe;
- b) l'organisation des travaux;
- c) l'examen et l'évaluation du contrôle interne mis en place par l'entreprise consolidante;
- d) l'examen et l'évaluation des travaux de confrères belges ou étrangers;
- e) le contrôle des opérations de consolidation;
- f) le contrôle des comptes consolidés;
- g) les documents de travail.

VII L'attestation des comptes consolidés et du rapport de gestion.

- B. La recommandation apparaît à plusieurs égards comme étant essentiellement interprétative de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises (voyez les points 1.1., 1.2., 3.6., 8. et 8.4.) alors qu'elle indique simultanément s'appliquer à la certification des comptes consolidés des sociétés à portefeuille⁽²¹⁾, ainsi qu'à "la vérification de tous autres comptes consolidés en application d'autres dispositions légales, réglementaires ou conventionnelles" sans pour autant signaler que l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 19 septembre 1986, p. 12663) a été profondément modifié par l'arrêté royal du 25 novembre 1991⁽²²⁾ (M.B., 5 décembre 1991, p. 27.378), ni à aucun moment évoquer les dispositions de ce texte. En outre, si la recommandation a pour vocation d'être plus générale et ce en dépit du fait qu'à l'heure actuelle, seules les sociétés à portefeuille et les entreprises visées à l'article 7 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 sont tenues d'établir et de faire certifier des comptes consolidés, elle ne devrait pas se référer systématiquement aux dispositions de l'arrêté royal du 6 mars 1990.

Le Conseil estime dès lors que la recommandation devrait être revue sur ce point.

- C. La recommandation évoque brièvement les exemptions susceptibles d'être invoquées en cas de sous-consolidation et de groupe de taille réduite (articles 8 et 9 de l'arrêté royal du 6 mars 1990). Le Conseil est d'avis que deux aspects de la question des exemptions en relation étroite avec la certification des comptes consolidés à savoir l'exigence d'équivalence aux comptes et rapports établis en conformité avec la septième directive en ce qui concerne la consolidation libératoire établie par des entreprises mères qui ne relèvent pas du droit d'un des Etats membres des Communautés européennes en cas de sous-consolidation (article 8 par. 2, 3°, b de l'arrêté royal du 6 mars) et la modification apportée en la matière à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises (inopposabilité au conseil d'entreprise de l'usage de l'exemption de sous-consolidation)⁽²³⁾ devraient être abordés dans la recommandation.

En effet, si il est clair que le contrôle des comptes consolidés libératoires ne doit pas être refait ou certifié par exemple par le commissaire-réviseur de la filiale belge à la tête d'un sous-ensemble qui désire faire usage de l'exemption, l'arrêté stipule en revanche (article 8 par.3, d) que l'annexe aux comptes annuels (non consolidés) de la filiale belge doit justifier spécialement du respect des conditions d'exemptions.

(20) L'article 17 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 prévoit que «...Si l'entreprise a fait usage de l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, l'exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés prévue par ledit article est sans effet à l'égard du conseil d'entreprise ...»

(21) ce qui est mentionné in fine du point 1.1. et non dans le point 1. Champ d'application

(22) en vertu de l'article 6 de cet arrêté l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises est applicables aux sociétés à portefeuille, à l'exception des articles 1er, 7, 9, 77, 78, 79 et 80.

Cela a pour conséquence que ce sont les mêmes dispositions - les articles 73 à 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises qui régissent le contrôle des comptes consolidés des entreprises visées par cet arrêté et les sociétés à portefeuille

(23) op. cit. note 2 p.7

En d'autres mots, le contrôle du caractère fidèle de cette justification fera partie de la mission du commissaire-reviseur relative aux comptes non consolidés de la filiale belge en question qui sera par conséquent amené à engager sa responsabilité sur la problématique de l'équivalence. En ce qui concerne la modification apportée à l'arrêté royal du 27 novembre 1973, il s'agit de la mentionner dans la recommandation en vue d'éclairer les réviseurs sur la portée exacte des exemptions à l'égard du conseil d'entreprise.

Par ailleurs, si la recommandation reprend l'alinéa 2 de l'article 73 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif au consortium, elle n'aborde pas du tout la certification des comptes annuels consolidés de consortium et les problèmes de disponibilité pour le ou les réviseurs des informations relatives aux entreprises formant le consortium liés à l'absence de contrôle dans cette hypothèse.

On remarquera à cet égard que l'article 74 - déjà mentionné - de l'arrêté royal du 6 mars 1990 qui prévoit que "L'entreprise consolidante doit faire usage du pouvoir de contrôle dont elle dispose pour obtenir des entreprises filiales comprises ou à comprendre dans la consolidation qu'elles permettent au réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés d'exercer sur place les vérifications nécessaires et qu'elles lui fournissent à sa demande les renseignements et confirmations qui lui sont nécessaires pour se conformer aux obligations qui lui incombent en vertu du présent arrêté." n'est pas applicable aux relations consortiales.

Commentaires de la recommandation

N'est repris ci-après qu'un premier ensemble de remarques.

1.1. Prescriptions légales

Les dispositions de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatives au contrôle des comptes consolidés sont les articles 73 à 75, l'article 76 traitant de la publicité des comptes et rapports consolidés.

1.2. Attestation des comptes consolidés et 1.3. Attestation du rapport de gestion

Ces deux points devraient être repris sous le point 8.

1.4. Responsabilité du réviseur de l'entreprise consolidante

Le Conseil, se référant à sa proposition de structure, estime que ce point devrait faire l'objet de plus amples développements à l'occasion de l'examen de la question de la disponibilité de l'information pour le réviseur. Le paragraphe 5 du projet de recommandation devrait être intégré dans cet examen, comme la structure évoquée le propose.

2. Connaissance du groupe

De l'avis du Conseil les points 2.2. et 2.3. devraient être repris sous le point 4. Contrôle des comptes consolidés. Par ailleurs le premier alinéa du point 2.1. semble présenter quelque redondance avec le point 2. de la recommandation.

Le point 2.2. devrait faire l'objet de plusieurs amendements :

- . les mots "conformément aux dispositions légales ou réglementaires applicables" devraient être ajoutés à la suite du texte repris au deuxième tiret (voyez par exemple l'article 25 al. 2 de l'arrêté royal du 6 mars 1990).
- . le texte repris au troisième tiret devrait être remanié de la manière suivante probablement : "- lors de l'établissement de l'information financière communiquée, les règles d'évaluation du groupe ont été respectées ou l'information financière communiquée peut être retraitée conformément à celles-ci;"
- . le mot "bénéfices" repris dans le texte figurant au quatrième tiret doit vraisemblablement être remplacé par le mot "résultats".

3. Etude de l'organisation administrative

Le Conseil s'interroge sur l'opportunité de la dernière phrase du point 3.2. dans une recommandation destinée aux réviseurs d'entreprises et sur le sens du terme "validation" utilisé au point 3.5.

Enfin le point 3.6. semble interpréter l'article 21 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 différemment du rapport au Roi précédant cet arrêté. En effet, si la recommandation paraît entendre par "continuité comptable" le respect de la permanence des principes et de leur application concrète et l'étude de la cohérence des comptes consolidés par rapport à ceux de l'exercice précédent, ce qui est l'objet de l'article 38 de l'arrêté, le rapport au Roi explique quant à lui que "A l'instar de ce que prévoit l'article 5 de l'arrêté sur les comptes annuels, l'article 21 exige que le bilan et le compte de résultats consolidés procèdent d'un système comptable cohérent et vérifiable, garantissant la continuité comptable d'un exercice à l'autre des comptes consolidés. Ce système comptable pourra être soit une comptabilité consolidée conduisant directement aux comptes consolidés, soit une comptabilité de consolidation au départ des états financiers des entreprises comprises dans la consolidation. Quel que soit le système comptable adopté, il importe que les divers postes des comptes consolidés et leur variation d'un exercice à l'autre aient une base comptable et puissent être justifiés et vérifiés au départ de celle-ci."

4. Contrôle des comptes consolidés

Il y aurait lieu au point 4.6. de remplacer les termes "société-mère" et "sociétés associées" par les mots "entreprise-mère" et "entreprises associées" utilisés ailleurs dans la recommandation.

5. Collaboration avec les réviseurs des filiales

Outre l'observation formulée au sujet du point 1.4., le Conseil estime que différentes notions apparaissant dans cette partie de la recommandation devraient être précisées. Il en est ainsi du terme "impact" au premier alinéa de la page 7. ⁽²⁴⁾

Cet impact doit-il être chiffré ou ne s'agit-il que de l'indication d'une appréciation personnelle du réviseur ? Comment le réviseur doit-il faire la différence entre l'importance mineure, l'importance significative et l'importance déterminante d'une filiale, concepts qui n'ont, à la connaissance du Conseil, aucune existence légale ?

Enfin il y aurait lieu à plusieurs reprises de remplacer les termes "sociétés" par "entreprises" puisque tel est le choix fait, à bon droit, au début de la recommandation, en conformité d'ailleurs avec l'arrêté royal du 6 mars 1990.

6. Filiales non auditées

Le deuxième tiret du point 6.1. devrait être remanié vraisemblablement de la manière suivante : "les entreprises qui ont procédé à la désignation d'un contrôleur externe en vertu de la législation locale en vigueur lorsque le respect des normes de révision équivalentes à celles de l'IRE ne peut être garanti".

La traduction du point 6.2. devrait être améliorée. Le texte suivant semble pouvoir être proposé : "Le réviseur doit d'abord examiner si, en dépit de l'absence de cadre normatif de révision, il n'est pas possible néanmoins de s'appuyer sur les travaux du commissaire en fonction ou sur un autre contrôle externe. Si cela semble possible, il procédera conformément au point 5 de cette recommandation".

7. Documents de travail

Le terme "trace" utilisé dans le premier paragraphe devrait être remplacé par le terme "preuve".

(24) Le Conseil ne saisit pas par ailleurs exactement la portée du «et/ou» figurant devant ce terme.

8. Rapport

Le Conseil se réfère tout d'abord au commentaire formulé sous B. et trouve en outre étonnant qu'il doive être recommandé que le rapport "sera daté du jour où il a été signé. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'arrêt des comptes consolidés par l'organe d'administration de l'entreprise ...".

Le Conseil est d'avis que la dernière phrase du point 8.1. devrait être formulée de façon positive : "il devra émettre des réserves" et se demande si, dans tous les cas, une simple référence aux normes de l'Institut peut être considérée comme satisfaisante et s'il ne serait pas nécessaire de nuancer cette affirmation.

En ce qui concerne le point 8.4., le Conseil se réfère au commentaire formulé sous B.

La compréhension des points 8.3. et 8.4. de la recommandation serait facilitée par la reprise du contenu des paragraphes 3.5. et 3.6. des normes générales de revision dans la recommandation.

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif au projet de recommandation de contrôle du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à la mise en oeuvre d'un examen limité

Références consultées

1. Lois coordonnées sur les sociétés commerciales, artt. 34bis, 60, 70bis, 77ter
2. A.R. du 18 septembre 1990 relatif aux obligations découlant de l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de fonds publics et de change du Royaume.
3. Normes générales de revision de l' I.R.E. (2 décembre 1983)
4. Normes de l' I.R.E. relatives au contrôle de la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique (11 janvier 1980, modifié le 2 mars 1984)
5. Normes de l' I.R.E. relative au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire (3 février 1978, modifié le 2 mars 1984)
6. Norme IFAC N°24 "Les rapports d'audit particuliers", **Guide comptable belge**, mars 1990/87, 992, 24-1
7. **Rapport annuel de l'I.R.E.**, 1984, p. 42; 1986, p. 152; 1987, p. 92; 1988, p. 70
8. Commission juridique de l' I.R.E., **CBCNR**, 1988/4, pp. 45-47
9. R. PHILIPS, "La loi du 6 janvier 1958 régissant la désignation et la modification de l'objet social", **R.P.S.**, 1958, nr. 4743, p. 77
10. P. VAN OMMESLAGHE, "La transformation des sociétés commerciales", **Rev. Banque**, 1968, 571
11. M.A., "Transformation de sociétés. Nécessité de l'intervention d'un reviseur dans certains cas", **Ann.Not.enr.**, 1964, 219
12. M. FLAMEE, "Interimdividenden: frekwentie en tijdstip", **D.A.O.R.**, 1987, 52; **R.P.S.**, 1987, nr. 6429, p. 101.
13. Question du sénateur Luyten, **Quest. et réponses Parl.**, 7 avril 1987, p. 1701
14. Mémento pratique Francis Lefèbvre Comptable 1992, n° 5350ss.



Le projet de recommandation vise à expliciter les normes générales de contrôle en matière d'examen limité lors de missions de contrôle particulières.

Apparemment, il a été opté pour la formule d'une recommandation, parce que l'objectif consiste simplement à expliciter une norme déjà existante.

I. Champ d'application.

La question se pose de savoir si ce "caractère exécutoire" de la recommandation peut également expliquer le caractère restreint de son champ d'application. En y regardant de plus près, on constate qu'elle ne porte que sur les missions revisorales particulières au cours desquelles le réviseur doit dresser un rapport sur l'état intermédiaire (contrairement à l'état annuel) de l'actif et du passif ⁽²⁵⁾.

Les lois sur les sociétés commerciales comprennent deux cas de ce genre, à savoir le rapport établi lors d'une modification de l'objet social d'une SA ou d'une SPRL (article 70 bis LCSC), et le rapport établi lors de la distribution d'un acompte sur dividende dans la SA (article 77 ter LCSC). Dans les deux cas, le législateur n'a prévu qu'une intervention revisorale obligatoire au cas où la société a procédé à la désignation d'un commissaire, ce qui ne sera généralement le cas que dans une grande entreprise.

En outre, depuis la publication de l'arrêté royal du 18 septembre 1990, notre droit oblige les entreprises cotées en bourse à établir un rapport semestriel. Quoique les entreprises cotées en bourse aient évidemment un commissaire, le contrôle revisoral de l'état intermédiaire est néanmoins présenté dans l'article 3, § 7 de cet arrêté royal comme une faculté de la direction de l'entreprise.

Toutes les autres missions légales particulières du réviseur ne sont pas traitées par le projet de recommandation. Bien entendu, il n'est pas prêté attention à la mission de contrôle en cas d'apport en nature, en cas de quasi-apport et en cas de transformation, étant donné que des normes de contrôle distinctes traitent de ces matières.

Il n'est pas prêté attention non plus à l'intervention du réviseur en cas de suppression ou de limitation du droit de souscription préférentielle dans une SA (article 34 bis, § 4 bis LCSC) et à l'intervention obligatoire du réviseur en cas de communication d'un conflit d'intérêts dans une SA et une SPRL (article 60 LCSC). Ces missions particulières doivent cependant être accomplies aussi bien dans les grandes entreprises que dans les petites et moyennes entreprises, c'est-à-dire sans préjudice de la nomination obligatoire d'un commissaire.

Il y a lieu de se fonder sur les normes générales de revision sous le point 1.4. :

"Le réviseur d'entreprises détermine l'étendue de la revision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entreprise qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable qui, en vertu de la loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant sur l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport."

Actuellement, le projet de recommandation donne la fausse impression que seuls les états intermédiaires peuvent faire l'objet d'un examen limité.

L'article 34 bis LCSC requiert toutefois qu'en cas d'augmentation de capital hors droit de souscription préférentielle, le réviseur déclare que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée appelée à voter sur cette proposition. Bien que le réviseur se laisse guider pour cela par la situation intermédiaire, il devra également inclure d'autres données, même prospectives dans son appréciation du rapport du conseil d'administration sur le prix d'émission et sur les conséquences financières qu'entraîne l'émission pour les actionnaires.

En outre, le projet de recommandation implique qu'un examen limité n'est possible que si l'état comptable en question ne doit pas donner lieu à une certification, c'est-à-dire un jugement sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats (voir numéros 2 et 9). Cela semble également être une appréciation trop générale.

(25) Le deuxième alinéa du numéro 3 prévoit certes : «le plus souvent, l'examen limité portera sur des situations comptables intermédiaires qui ne présentent pas le même degré de fidélité que les comptes annuels». Il ressort toutefois des exemples figurant aux Sections 2, 3 et 4 que l'état intermédiaire était pratiquement la seule hypothèse envisageable.

Selon la norme de contrôle de l'IRE relative à la transformation, sous le point 3, le réviseur peut éventuellement se contenter d'un examen limité si le court laps de temps endéans lequel il doit effectuer la mission l'y oblige, que la société transformée ait eu ou n'ait pas eu de commissaire. Il n'empêche que la tâche incombant au réviseur en cas de transformation est véritablement une mission de certification, qui consiste notamment à vérifier si l'état de l'actif et du passif reflète de manière correcte et complète la situation patrimoniale de la société (article 167 LCSC).

Même à l'article 3 § 7 de l'AR du 18 septembre 1990, il est fait mention d'une certification de l'état semestriel des comptes annuels. L'état semestriel est toutefois présenté comme un cas typique d'examen limité dans le projet de recommandation.

Le Conseil supérieur se demande dès lors si le projet de recommandation ne peut servir à expliciter toutes les missions revisorales particulières prévues dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, à l'exception de l'apport en nature et en ce compris la tâche de contrôle dans le cas d'une élaboration semestrielle d'un rapport (article 3 AR 18 septembre 1990). La possibilité existe probablement d'intégrer la norme de contrôle relative à la transformation dans ce projet de recommandation. A tout le moins, pour ce qui est exigé du réviseur lors de l'émission d'action hors droit de souscription préférentielle et en cas de conflit d'intérêts, on peut s'inspirer de ce projet de recommandation.

Dans cette optique, le critère d'application de la recommandation résiderait moins dans le caractère restreint de l'examen que dans le caractère particulier de la mission.

Ce critère s'inscrit du reste entièrement dans la ligne de la norme de revision générale, qui prévoit sous le point 1.4.3. que *"l'examen limité d'une situation comptable doit être considéré comme une mission distincte, séparée de la revision des comptes annuels. Bien qu'il constitue une mission de caractère revisoral, l'examen limité ne peut pas déboucher sur la certification des comptes. Lorsqu'il fait rapport à la suite d'un examen limité, par exemple celui d'une situation intermédiaire, le réviseur doit formuler clairement les objectifs spécifiques auxquels il lui est demandé de répondre"* (26)

Une telle approche se situe également davantage dans la ligne de la recommandation IFAC 24 relative aux "rapports d'audits particuliers", qui se distingue par sa portée plus générale et qui situe même l'action de l'auditeur dans un cadre purement contractuel (par exemple en cas de contrat d'emprunt).

On pourrait s'inspirer éventuellement du droit comptable français, qui établit une subdivision plus précise des missions occasionnelles qui n'impliquent pas un contrôle des comptes annuels : on distingue, d'une part, les vérifications spécifiques récurrentes de situations intermédiaires et de documents comptables et, d'autre part, les tâches de **certification** occasionnelles qui sont la conséquence d'opérations particulières décidées par la société.

Dans la logique de cette subdivision, on peut classer les tâches revisorales, en cas de modification de l'objet social et lors de la distribution de l'acompte sur dividende, dans cette dernière catégorie et non, comme le fait le projet de recommandation, dans la première catégorie.

Dans le champ d'application plus large proposé par le Conseil supérieur, les avantages d'une approche générale et ceux d'une approche distincte par mission occasionnelle peuvent en tout cas être encore combinés. Rien n'empêche en effet que la structure du projet de recommandation soit conservée : après un exposé sur l'examen limité en général, un petit chapitre distinct peut être consacré à chaque mission occasionnelle.

II. L'hypothèse de l'absence de commissaire

Comme indiqué ci-avant, les trois missions visées expressément dans le projet de recommandation concernent toujours des sociétés pour lesquelles un commissaire a été désigné (art. 70 bis et 77 ter LCSC et AR 18.09.90). Dans les sociétés sans commissaire, ces missions ne doivent pas être accomplies.

(26) Dans cette optique, il conviendrait de se concerter avec l'Institut des Experts-Comptables, étant donné qu'en vertu des lois des 18 et 20 juillet 1991, les experts-comptables externes sont également compétents pour assumer les missions visées aux articles 34 bis, 60 et 167 LCSC, du moins dans les entreprises ne disposant pas de commissaire.

Dans ce sens, les considérations consacrées dans le projet de recommandation à l'hypothèse de l'absence de commissaire (n° 6), ainsi qu'à l'hypothèse où le réviseur chargé de la mission n'est pas en même temps commissaire (n° 4), gagneraient en pertinence dans le cas d'une extension du champ d'application visé sous le point I.

Toutefois, quelques réflexions, "rebus sic stantibus", peuvent être formulées à propos de ces considérations.

Tout d'abord, il ne ressort d'aucun texte légal que les trois missions dont il est question aux art. 70 bis et 77 ter LCSC et dans l'AR du 18 septembre 1990 peuvent être accomplies par un autre réviseur que le commissaire⁽²⁷⁾. Le monopole de certification du commissaire en tant que contrôleur légal est même expressément confirmé dans l'art. 3, par. 7 de l'AR du 18 septembre 1990 lors de la certification de la situation semestrielle.

Ensuite, la recommandation ne précise pas que le réviseur chargé de la mission doit d'abord vérifier si le commissaire ne doit pas être chargé de plein droit d'effectuer cette mission. Cette obligation de contrôle préalable est cependant imposée par les normes de contrôle relatives à l'apport en nature et à la transformation.

En outre, le Conseil supérieur se demande si le réviseur, qui a été chargé par une grande entreprise d'effectuer une des trois missions précitées et qui s'est assuré qu'il n'y a pas un commissaire en fonction qui doit être chargé de plein droit de la mission, ne doit pas demander préalablement à être désigné comme commissaire. Compte tenu des conditions restrictives prévues à la fin du numéro 3 du projet de recommandation, l'accomplissement, sans base légale, d'une mission intérimaire dans une grande entreprise doit être déconseillé dans tous les cas, d'autant plus que ce sont rarement des raisons "ordinaires" qui incitent une entreprise à faire appel à un réviseur tiers pendant la période entre les "règles" de deux commissaires (p.ex. pour l'octroi d'un dividende intérimaire).

Enfin, dans l'hypothèse où la succession d'un commissaire doit être assurée, notamment en vue de l'accomplissement de cette mission occasionnelle, il y aurait lieu de faire référence à la recommandation de l'IRE sur l'utilisation du travail d'un autre réviseur.

III. Examen et rapport sur l'examen limité.

Même s'il est connu que l'IRE donne au concept "certification" un sens restrictif, il est recommandé d'expliciter cette conception dans le cadre du rapport établi lors d'un examen limité.

En effet, le législateur a utilisé le terme 'certification' dans l'art. 3, par. 7 de l'arrêté royal du 18 septembre 1990, de sorte que la disposition du projet de recommandation selon laquelle dans son rapport, le réviseur "soulignera qu'il ne s'agit pas d'une mission de certification et que dès lors tous les travaux qui sont effectués au cours d'une pareille mission n'ont pas été mis en oeuvre" doit à tout le moins être expliquée (numéro 9).

Le Conseil supérieur ne peut d'ailleurs se défaire de l'impression que dans la mesure où la mission du réviseur devient plus importante, sa déclaration se rapproche de la certification. Si par exemple la direction de l'entreprise tient à ce que le commissaire confirme la fidélité des données comptables figurant au rapport semestriel - ce qui n'est d'ailleurs pas légalement requis - elle aura sans doute de bonnes raisons de le demander⁽²⁸⁾. La publication d'un rapport semestriel lorsque les actions de l'entreprise sont en chute libre à la bourse, la distribution d'un acompte sur dividende au moment où une grande tension sociale règne dans l'entreprise ou la modification de l'activité de la société contre la volonté d'un groupe actif d'actionnaires minoritaires font de l'examen limité une tâche fort délicate qui requiert une attention extrême.

Le Conseil supérieur estime que pour la méthode de travail et le rapport du commissaire, il est très important qu'il adapte son examen limité à l'opération qui a donné lieu à cet examen. Cela ne sera évidemment nécessaire que si l'examen s'accompagne d'une opération de la société. Dans un tel cas, il ne s'agit pas tellement d'un examen limité, mais plutôt d'un examen axé sur un objectif spécifique, qui tente d'apprécier l'impact de l'opération sur la situation comptable et vice et versa.

(27) Dans les numéros 13, 20 et 25 du projet de recommandation, ces doutes sont simplement nourris.

(28) Dans ces conditions, le contenu du numéro 13 du projet de recommandation doit être davantage souligné.

Il est dès lors hautement souhaitable de reprendre, dans la formulation négative proposée pour la conclusion du rapport (numéro 11), une expression qui établit un lien entre l'examen limité et l'opération sur laquelle portait l'examen limité.

IV. Missions occasionnelles

Compte tenu de la portée plus large que le Conseil supérieur voudrait voir donner à ce projet, il pourrait se limiter à **titre provisoire** aux réflexions critiques suivantes sur l'approche détaillée des trois missions.

Au niveau du contrôle de l'information semestrielle, une distinction peut être faite entre le rapport semestriel d'une part et les données comptables qui y figurent d'autre part. Alors que le rapport en soi - tout comme le rapport annuel - ne peut faire l'objet que d'une vérification, une certification est probablement possible pour les données comptables figurant au rapport.

De même, au numéro 14, il conviendrait de faire référence à la recommandation relative aux comptes consolidés.

En ce qui concerne la distribution d'un acompte sur dividende, il y a lieu de souligner que dans certains des pays voisins il s'agit en l'occurrence effectivement d'une mission de certification axée sur un objectif bien spécifique, qui consiste à savoir si les bénéfices sont suffisamment importants pour permettre la distribution de ce dividende.

La responsabilité du commissaire doit surtout être soulignée en vue de l'établissement des comptes annuels définitifs. En effet, si un acompte trop élevé est distribué, la situation devra être rectifiée à cette occasion.

En outre, il est recommandé de fournir au commissaire une directive au cas où une entreprise désire procéder à la distribution d'un acompte, alors que le conseil d'administration n'a pas l'autorisation statutaire de distribuer un acompte ⁽²⁹⁾.

Une référence à l'arrêté royal relatif à l'information semestrielle s'impose également; aux termes de l'art. 3, par. 3 de cet arrêté, il y a lieu de tenir compte dans les données quantitatives de la distribution de l'acompte sur dividende.

Enfin, on peut se demander pourquoi ce projet de recommandation ne parle pas des nombreux problèmes intéressants en matière d'acomptes sur dividende qui sont traités dans les rapports annuels de l'IRE et dans les avis de la commission juridique de l'IRE.

(29) Cela pourrait se faire sous forme de circulaire. Comme on le sait, selon une prise de position ministérielle, la distribution d'acomptes sur dividende est une compétence réservée au conseil d'administration qui, faute de clause statutaire, ne pourrait être assumée par l'assemblée générale (voir références d'ouvrages consultés, sous le numéro 13).

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur le projet de recommandation de revision relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision

Références consultées

Normes générales de revision adoptées par le Conseil de l'IRE en sa séance du 2 décembre 1983.

Recommandation relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne (10 novembre 1989).

Avis du Conseil Supérieur de Revisorat sur le projet de recommandation relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne (9 juin 1989).

Raffegaue, J., Dubois, F. et de Menonville, D., l'Audit opérationnel, Collection Que sais-je, Presses Universitaires de France, n° 2167

I.R.E., Rapport annuel, 1987, p. 96

Recommandation n° 7 de l'UEC, "Effet d'une fonction d'audit interne sur l'étendue de l'examen du reviseur externe".

Recommandation n° 14 de l'UEC, "Aspects particuliers de la revision des comptes annuels d'une petite entreprise".

Recommandation n° 3 de l'IFAC (IAG), "Basic Principles Governing an Audit".

Recommandation n° 6 de l'IFAC (IAG), "Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls in Connection with an Audit".

Recommandation n° 10 de l'IFAC (IAG), "Using the work of an Internal Auditor".

Ced. Samson, Comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 3, livre 5, partie 3, contrôle interne et contrôle externe.

Références spécifiques à l'audit en milieu informatisé

P. Hancké et P. Vermeeren, "Controle in een geïnformatiseerde omgeving", A & B 1990/4, pp. 18-22.

J.J. Baudet, Syllabus : contrôle des comptabilités informatisées, ISCLC.

J. Raffegaue et A. Ritz, Audit et informatique, collection Que sais-je, Presses Universitaires de France, n° 2299.

CBNRC, Informatique et contrôle, 1/1986.

Recommandations IFAC (IAG) nos 15-16-20 (Auditing in an EDP Environment, Computer - Assisted Audit techniques, The Effects of an EDP Environment on the Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls).

R. Vermoesen, Syllabus : revision comptable, ISCLC.

E. De Bondt, "Sécurité et audit informatique : un défi grandissant", Notes économiques Paribas, n° spécial 51 (1990, 3).

H. Angot, C. Fischer & B. Theunissen, Audit comptable - Audit informatique, De Boeck Professional publishing, collection Expertise comptable et financière, Bruxelles, 1990 et les références citées.

Ced. Samson, Comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 5, livre 8, partie 3, le contrôle interne d'un système automatisé.

Normes et recommandations de l'IRE ayant trait à la matière

Normes générales de revision adopté par le Conseil de l'IRE en sa séance du 2 décembre 1983.

Recommandation relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne (10 novembre 1989).

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat ayant trait à la matière

Avis sur le projet de recommandation relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne (9 juin 1989).

Introduction

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a élaboré un projet de recommandation de revision relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision.

Ce projet de recommandation a pour objet de commenter et développer le paragraphe 2.4. des normes générales de revision en précisant les notions d'examen et d'évaluation du système comptable et de contrôle interne.



D'une manière générale, le Conseil marque son accord sur la forme et sur le contenu du projet de recommandation, sous réserve des observations suivantes:

1. Il est indispensable de mentionner, dans le corps même de la recommandation, une référence à la recommandation "Utilisation du travail d'un service d'audit interne" à laquelle le projet de recommandation est étroitement lié.

Une référence à cette recommandation serait en outre particulièrement utile en ce qui concerne deux points abordés certes dans la recommandation "Utilisation du travail d'un service d'audit interne" mais qu'il y aurait à tout le moins lieu d'évoquer dans le projet de recommandation : le maintien de l'entière responsabilité du reviseur et l'évaluation de la fonction de contrôle interne.

En effet, il est important de rappeler - ne fût-ce que brièvement - que quelle que soit la qualité du contrôle interne, le reviseur reste seul responsable de l'opinion qu'il émet sur les comptes annuels et de l'ensemble de la mission de contrôle qui a mené à l'émission de cette opinion.

Il s'agit d'un point que le Conseil a d'ailleurs abordé dans son avis sur le projet de recommandation relative à l'utilisation du travail d'un service d'audit interne auquel il se réfère.

Par ailleurs, la recommandation devrait préciser - le cas échéant de manière sommaire - que dans le cadre de l'examen et de l'évaluation du système comptable et du contrôle interne - objet de la recommandation - il appartient au reviseur

d'apprécier l'indépendance de l'auditeur interne, sa conscience professionnelle, la compétence professionnelle de l'auditeur interne et de son personnel ainsi que l'étendue de la fonction d'audit interne.

2. Le Conseil estime qu'il pourrait être adéquat de mentionner que même le meilleur système de contrôle interne a ses limites (abus de pouvoirs d'une personnes responsable des contrôles ...) et ne présente donc pas une fiabilité absolue. Il se réfère à cet égard aux développements que contient la recommandation n° 6 de l'IFAC.
3. Le Conseil considère qu'il y aurait lieu dans la rédaction du point 6 du projet de recommandation de tenir compte des commentaires consacrés à la position du commissaire - réviseur en cas de défaillance du contrôle interne figurant dans le rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour l'année 1987 (pp. 96-97) ou à tout le moins d'y faire référence.
4. Dans un souci de sécurité juridique, le Conseil estime que les points 6 et 7 du projet de recommandation devraient faire l'objet de plus de rigueur dans le choix des termes utilisés.

En effet, en ce qui concerne le point 6, le fait d'user tantôt des termes "faiblesses significatives" tantôt des termes "points faibles" est susceptible de générer des problèmes d'interprétation.

Le Conseil suggère dès lors de remplacer les mots "points faibles" du dernier alinéa (première ligne) par les mots "faiblesses significatives" et d'ajouter le mot "significatives" entre les mots "faiblesses" et "constatées" à la quatrième ligne de cet alinéa.

En ce qui concerne le point 7, le Conseil s'interroge sur la justification de l'utilisation des termes "petite entreprise" à la deuxième ligne de ce point alors que les termes "petite et moyenne entreprise" sont utilisés dans la suite du texte.

Enfin, compte tenu de ce que les particularités de contrôle des petites et moyennes entreprises sont étudiées dans une recommandation distincte dont les références devraient être mentionnées, le Conseil se demande si l'intitulé du projet de recommandation ne devrait pas être modifié afin d'indiquer que celle-ci n'est relative qu'aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision dans les entreprises autres que les PME.

5. Le Conseil se demande, à la lecture notamment des recommandation nos. 15, 16 et 20 de l'IFAC si l'élaboration d'une recommandation relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision ne constitue pas une excellente opportunité pour émettre quelques commentaires et développements relatifs à l'impact de l'informatisation de l'entreprise sur les travaux de revision ou pour annoncer l'élaboration prochaine d'une recommandation à ce sujet dans la mesure où l'informatisation conduit généralement à une redéfinition du contrôle interne et implique dès lors que d'autres techniques - informatiques notamment - soient utilisées par le réviseur pour évaluer ledit contrôle interne.

Le projet de recommandation n'ignore certes pas cet impact et l'évoque - très brièvement chaque fois - in fine du point 2.3. et dans les points 4.1., 4.1.2., 4.3.3. et 5.2.2. mais n'en traite pas de manière systématique et spécifique comme elle le fait pour le contrôle interne dans la PME au point 7.

Appui pourrait être trouvé pour ce faire notamment dans la note technique relative à la tâche du réviseur face au traitement automatisé des données.

6. Divers

- Au point 4.1. (7ème ligne), il serait adéquat de remplacer les mots "le développement plus ou moins grand de l'informatique" par "le recours plus ou moins grand à l'informatique".
- Au point 4.3.1, deuxième alinéa, "s'entretenir" doit être remplacé par "s'entretiendra".
- Au point 5.1., il y a lieu de corriger le premier mot de la deuxième ligne.

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur les incompatibilités dans le règlement déontologique de l'IRE

Dans son avis sur la dernière version du projet de règlement déontologique, le Conseil supérieur entend se limiter à quelques réflexions sur la problématique des incompatibilités. En effet, les avis précédents du Conseil supérieur ont déjà été largement rencontrés.

1° Personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle (art. 1er, 5° projet de règlement déontologique)

Le terme "personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle" est défini comme suit à l'art. 1er, 5° du projet de règlement déontologique:

"toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a convenu directement ou indirectement d'une mise en commun totale ou partielle des revenus de leurs professions respectives ou d'un partage de certains coûts liés à l'exercice de leurs professions selon des clés de répartition liées au chiffre d'affaires, ainsi que toute personne vis-à-vis de laquelle il existe une relation de dépendance avec ou sans lien de subordination".

Ce terme a été repris des lois sur les sociétés commerciales (art. 64 bis et ter LCSC):

"Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de réviseur d'entreprises. Les commissaires ne peuvent accepter, postérieurement à leur désignation, de se trouver placés dans de telles conditions.

En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une entreprise liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.

Le deuxième alinéa est également applicable aux 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".

(...)

"L'accomplissement par le commissaire de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente.

(...)

L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de mission ainsi que de la rémunération y afférente". (art. 64 ter LCSC)



Il est compréhensible que le terme légal soit défini dans le règlement déontologique, parce que le législateur a pris lui-même cette orientation: en effet, il a finalement choisi de se fonder sur un principe général à préciser par la suite plutôt que sur des dispositions d'incompatibilité par trop élaborées (Doc. parl. **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 3, n° 552/35, p. 41).

La définition de "personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration professionnelle", donnée dans le projet de règlement déontologique, montre certes que le fait que ces personnes exercent une profession différente (p. ex. reviseur-expert-comptable-conseiller fiscal) ne les empêche pas d'avoir des liens de collaboration **professionnelle**.

Il est toutefois à craindre que la définition invite un certain nombre de bureaux pluridisciplinaires à se structurer de telle façon qu'ils tombent en dehors du champ d'application de cette définition.

En effet, il ressort des interviews avec certains bureaux pluridisciplinaires qu'entre les différents départements d'un même bureau il n'est pas d'usage de procéder à un partage des bénéfices ou des frais **sur la base du chiffre d'affaires**. Dans la mesure où il y aurait néanmoins partage des frais, il est aisé de se servir d'autres clés de répartition que le chiffre d'affaires pour échapper aux exigences de la définition.

La vie sociale n'a que faire d'une définition étroite fondée uniquement sur des critères juridiques internes ou financiers internes. Il est très difficile de faire accepter à des tiers que trois départements d'un bureau pluridisciplinaire portant le même nom n'ont pas de liens de collaboration professionnelle.

Lors des discussions parlementaires consacrées au projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, le législateur a d'ailleurs maintes fois souligné que le terme "liens de collaboration professionnelle" ne doit pas être interprété restrictivement:

"Ils couvrent toute forme d'association ou de collaboration professionnelle organisée; ils visent aussi les engagements de recourir aux services de cette personne pour l'exercice de certaines missions ainsi que les engagements de recommandation réciproque" (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 3; n° 552/35, p. 44).

En outre, l'Institut a été chargé de vérifier la compatibilité des tâches accomplies au sein de la même entreprise par des personnes se trouvant, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaborations et ce au regard des deux derniers alinéas de l'art. 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985:

"Tout reviseur informe l'Institut, dans les délais et les formes prévues par le règlement d'ordre intérieur, des missions qu'il a acceptées et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut, de la rémunération qui y est attachée, ainsi que de la cessation de ces missions.

Il en est de même des missions dont l'exercice n'est pas réservé aux membres de l'Institut, accomplies soit par le reviseur soit par une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, lorsqu'elles sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le reviseur accomplit une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut"

Sur la base de cette disposition, le reviseur accomplissant une mission de contrôle revisorale doit d'abord communiquer l'acceptation et la cessation de cette mission à l'Institut.

Il doit en outre communiquer si une personne avec laquelle il a des liens de collaboration professionnelle a été chargée d'une autre mission non légale dans cette entreprise. La date à laquelle cette autre mission a été confiée n'a pas d'importance.

Il est frappant que le législateur ait étendu cette obligation de communication par amendement lorsqu'il a reformulé la règle d'incompatibilité, à l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, par un amendement menant cette disposition à sa version actuelle:

"Eu égard aux modifications apportées aux articles 64 bis et 64 quater des lois sur les sociétés par les amendements qu'il est proposé d'apporter aux articles 9 et 11 du projet, il s'indique de permettre à l'Institut d'exercer le rôle qui lui est attribué par l'article 18 ter en matière de bon exercice des missions légales confiées aux reviseurs, par une information portant également sur les missions non réservées aux membres de l'Institut, exercées soit par un reviseur,

soit par des personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail ou une convention de collaboration professionnelle, lorsque ces missions sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le reviseur exerce une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut" (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 8).

Apparemment, la transparence est le premier remède prévu par le législateur contre le cumul de tâches difficilement compatibles dans un seul contexte.

Cette transparence implique d'abord l'obligation de fournir des informations à l'Institut (art. 18 ter loi 22 juillet 1953).

Elle requiert également la mention dans le rapport annuel des honoraires versés pour l'accomplissement de missions particulières (art. 64 ter LCSC).

Si cette transparence ne suffit pas à garantir l'indépendance, l'Institut doit interdire le cumul des tâches incompatibles (art. 18 quater loi 22 juillet 1953). Une telle 'mesure individuelle' vise à prévenir ou à mettre fin à une situation concrète contraire à la déontologie.



En conclusion, si l'on veut définir le terme 'personne avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration professionnelle', on trouve suffisamment d'inspiration dans l'alinéa déjà cité et utilisé à deux reprises au cours des travaux parlementaires:

"Ils couvrent toute forme d'association ou de collaboration professionnelle organisée; ils visent aussi les engagements de recourir aux services de cette personne pour l'exercice de certaines missions ainsi que les engagements de recommandation réciproque" (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/20, p. 3; n° 552/35, p. 44).

En aucun cas, on ne peut choisir une définition par laquelle les articles 64 bis et 64 ter LSC resteraient lettre morte. La définition devrait à tout le moins trouver à s'appliquer au groupement interprofessionnel portant la même raison sociale - ce en quoi il est fait référence à l'art. 30, 4° du projet de règlement déontologique.

L'Institut doit veiller attentivement à l'application des artt. 64 bis et ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, en vertu de la mission légale lui conférée par l'art. 18 ter de la loi du 22 juillet 1953. Cette obligation de surveillance est d'autant plus problématique que l'art. 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales fait l'objet d'une sanction pénale: si les honoraires versés pour l'accomplissement de missions particulières ne sont pas mentionnés, aussi bien le commissaire exerçant le contrôle que l'administrateur contrôlé peuvent être punis (art. 204, 5° LCSC).

2° Incompatibilités dans le cadre de liens de collaboration professionnelle (art. 12, par. 3 projet de règlement déontologique).

L'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales est libellé comme suit:

"Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de reviseur d'entreprises. Les commissaires ne peuvent accepter, postérieurement à leur désignation, de se trouver placés dans de telles conditions.

En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une entreprise liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.

Le deuxième alinéa est également applicable aux 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". (art. 64 bis LCSC).

En aucun cas, cette disposition ne peut entraîner que le commissaire ne puisse accomplir d'autres missions de contrôle dans l'entreprise même. L'accomplissement de ces missions est autorisé de plein droit (Doc. parl., **Chambre**, 1982-83, n° 552/1, p. 16).

De plus, la définition figurant à l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales n'est, strictement parlant, applicable qu'aux réviseurs qui sont également commissaires.

Les réviseurs qui, dans une entreprise, corrigent ou vérifient la comptabilité dans une autre qualité que celle de commissaire, ne sont pas visés par la règle de l'art. 64 bis.

Il en est de même pour un réviseur qui, sans être commissaire, accomplit dans une entreprise une mission légale autre que le contrôle des comptes annuels (p. ex. apport en nature): strictement parlant, il peut encore accomplir sans limites d'autres tâches dans cette entreprise.

Le Conseil supérieur a déjà fait allusion à cette lacune de la loi dans son avis à la Commission de la Chambre chargée des problèmes de droit commercial et économique (Doc. parl., **Chambre**, 1991-92, n° 491/5, p. 54, numéros 13 et suiv.).



L'actuel art. 12, par. 3 du projet de règlement déontologique n'est pas très clair:

"Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle exercent une fonction, un mandat ou une mission quelle qu'en soit la nature dont l'objet serait susceptible de devoir être vérifié par le réviseur dans le cadre d'une mission revisorale, celui-ci ne peut accepter cette mission et s'il l'exerce déjà, il doit y mettre fin sans délai".

Cette disposition peut être interprétée de diverses manières si une même association professionnelle accomplit en même temps des services fiscaux ou de consultation d'une part et des services d'audit d'autre part dans une entreprise déterminée: s'il est incontestable que les services d'experts-comptables ne peuvent être contrôlés par une même association professionnelle, tout dépend, en ce qui concerne par contre des services fiscaux et de consultation, **s'il peut être établi sans équivoque ce qui doit être contrôlé par le réviseur.**



Il serait dès lors souhaitable d'éclaircir le texte de l'art. 12, par. 3 du projet de règlement déontologique.

De même, l'incompatibilité légale de l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales devrait, dans le règlement déontologique de l'Institut, être étendue aux cas où le réviseur est chargé de la correction et de la vérification des comptes annuels de l'entreprise sans être commissaire (p. ex. art. 80, deuxième alinéa, 1° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

En outre, l'incompatibilité légale de l'art. 64 bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales pourrait, dans le règlement déontologique de l'Institut, être étendue aux cas où le réviseur accomplit d'autres missions légales de contrôle dans l'entreprise sans être commissaire (p. ex. apport en nature).

Il est donc suggéré de remplacer l'actuel article 12, par. 3 du projet de règlement déontologique par la disposition suivante:

“Il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise soumise à son contrôle ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission revisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission. Il importe peu que ledit contrôle s'exerce dans le cadre d'une mission de commissaire.

En outre, il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il exerce une mission légale particulière ou dans une entreprise liée, une autre fonction, mandat ou mission, à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission”.

L'objectif du Conseil Supérieur est de suggérer progressivement, par mission légale, des amendements aux normes pour permettre une politique d'incompatibilité effective et cohérente.

Avis relatif au projet de normes de revision des établissements de crédit

I. Textes consultés

Loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, sp. art. 50 à 55, 148 et 150 (M.B., 19 avril 1993)

Exposé des motifs du projet de loi relatif au statut et au contrôle des établissements de crédit (Doc. parl., Sénat, session 1992-1993, n°616/1, 15 janvier 1993, pp. 49 à 54).

Procédure d'agrément de réviseurs en vue d'exercer des fonctions de commissaire-réviseur ou de réviseur auprès des établissements de crédit (M.B., 10 avril 1993, p. 8015 et erratum, M.B., 4 mai 1993, p. 10017).

Arrêté ministériel du 4 juin 1993 portant approbation de l'arrêté de la Commission bancaire et financière du 6 avril 1993 portant règlement d'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs auprès des établissements de crédit (M.B., 12 juin 1993).

Normes générales de revision adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en sa séance du 2 décembre 1983 (Vademecum, t.II, pp. 157 à 175).

Normes de revision spécifiques destinées aux commissaires-réviseurs auprès des intermédiaires financiers adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en sa séance du 3 décembre 1982 (Vademecum, t. II, pp. 210 à 219).

P. Dubois, "Le contrôle des établissements de crédit", contribution au séminaire du 11 mai 1993 sur la réforme des établissements de crédit.

D. Van Woensel, "Revisorale controle in kredietinstellingen en portefeuillemaatschappijen" in De geld- en kapitaalmarkt. Nieuwe wetgeving en recente ontwikkelingen, Financieuzen nu en morgen, deel 2, Brugge, Die Keure, 1993.

II. Avis

Le projet de normes de revision constitue essentiellement une adaptation des normes de revision spécifiques destinées aux commissaires-réviseurs auprès des intermédiaires financiers au nouveau cadre légal dans lequel elles s'inscrivent ainsi qu'aux normes générales de revision adoptées un an après les normes de revision spécifiques.

Dans cette mesure, le projet de normes de revision ne suscite guère de commentaires.

Seul le paragraphe cinq appelle des observations.

En effet, si la communication de rapports par le commissaire-réviseur agréé à la Commission bancaire et financière et plus généralement la collaboration du commissaire-réviseur agréé au contrôle prudentiel est largement abordée dans le projet des normes, l'autre facette de la mission du commissaire -réviseur d'établissement de crédit, à savoir sa fonction classique de commissaire-réviseur de société commerciale semble avoir été quelque peu oubliée.

En effet, si elle est pourtant clairement mentionnée au point 1.2 (premier tiret), le projet des normes ne rappelle pas par exemple que, conformément à l'article 55 de la loi du 22 mars 1993, les commissaires-réviseurs agréés doivent communiquer aux dirigeants de l'établissement de crédit les rapports périodiques ou spéciaux portant sur l'organisation, les activités et la structure financière de l'établissement de crédit qu'ils adressent à la Commission bancaire et

financière ou que dans le cadre de cette fonction classique, ils doivent certifier également les comptes consolidés de l'établissement de crédit (art. 50 in fine de la loi.

En ce qui concerne le paragraphe 5.3, il y aurait lieu de mettre en exergue l'article 55, alinéa 1er, 4°, a), qui prévoit que les commissaires-reviseurs agréés doivent faire "d'initiative rapport à la Commission bancaire et financière dès qu'ils constatent des décisions, des faits ou des évolutions qui influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement de crédit sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptables ou son contrôle interne".

Il s'agit en effet clairement d'une disposition confiant au commissaire-reviseur agréé un rôle préventif. Il y a lieu dès lors de la mettre en lumière.



Enfin, si la loi du 22 mars 1993 et plus particulièrement son article 55 relatif à la mission du professionnel employe le terme "commissaires-reviseurs agréés", le projet de normes de revision n'utilise que les mots "commissaire-reviseur" (voy. cependant le premier alinéa du préambule). La raison de cette différence n'apparaît pas immédiatement. En effet, en vertu de l'article 50 de la loi, "les fonctions de commissaire-reviseur prévues par les lois coordonnées sur les sociétés de crédit de droit belge qu'à un ou plusieurs reviseurs ou à une ou plusieurs sociétés de reviseurs agréés par la Commission bancaire et financière conformément à l'article 52". Il serait probablement utile d'harmoniser le vocabulaire sur ce point.

Proposition de modification des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relative à l'intervention d'un expert comptable externe en cas d'apport en nature ou de quasi-apport

Madame T. MERCKX - VAN GOEY
Député
Présidente de la Commission spéciale de la
Chambre, chargée des problèmes relatifs
au droit commercial et économique

Madame la Présidente,

Par lettre du 14 juillet 1993, vous avez sollicité l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises au sujet de l'amendement n° 11 du Député De Clerck relatif au projet de loi n° 1005 portant modification des lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935. Le Conseil Supérieur vous en est très reconnaissant et en a débattu au cours de ses réunions des 6 et 16 septembre 1993.

L'amendement du Député De Clerck vise à instaurer la possibilité de confier également à un expert-comptable les missions de contrôles obligatoires lors des apports en nature et des quasi-apports pour lesquels, jusqu'à présent, il ne pouvait être fait appel qu'à un reviseur d'entreprises.

En justification de son amendement, le Député De Clerck se réfère à l'avis que le Conseil Supérieur a transmis à votre Commission en date du 25 juin 1992. Quoique au sens strict, cet avis ne concernait que la question de savoir si, lors de fusions ou de scissions, la mission obligatoire de contrôle pouvait être confiée à un expert-comptable externe également, le Conseil Supérieur avait en effet à l'époque fait remarquer ce qui suit :

"En outre, on peut se demander pourquoi, maintenant qu'une étape supplémentaire est franchie, le monopole partagé devrait être limité aux fusions et ne pourrait être élargi aux apports en nature et aux quasi-apports.

Ceci n'est pas évident parce que dans l'état actuel de notre législation, c'est-à-dire avant l'approbation du projet de loi relatif aux fusions, il doit nécessairement être fait usage, pour chaque fusion, de la technique de l'apport en nature".

La fusion juridique, introduite par la loi du 29 juin 1993 rend superflue l'étape intermédiaire de l'apport en nature. Il n'est exigé qu'un seul rapport de contrôle, et celui-ci peut être établi, dans les entreprises où il n'y a pas de commissaire, tant par un reviseur d'entreprises que par un expert-comptable externe. Même dans la nouvelle loi du 29 juin 1993 subsiste cependant l'exigence d'un contrôle particulier en ce qui concerne l'apport en nature s'il s'agit d'une scission. Il est dès lors possible de donner à un expert-comptable externe la mission d'établir le rapport de contrôle en cas de scission, lorsqu'est concernée une entreprise où il n'y a pas de commissaire (comp. art. 174/47, § 3 LCSC).

En ce qui concerne le rapport de contrôle lors d'un apport en nature qui va de pair avec la scission, un reviseur d'entreprises devra toujours intervenir.

Quoique le Conseil Supérieur ne souhaite pas revenir sur le point de vue qu'il a exprimé précédemment, la question doit être posée de savoir si le moment et le cadre sont bien choisis pour procéder à une nouvelle extension de la compétence de l'expert-comptable externe.

Il est vrai, en effet, que le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises a demandé, dans l'avis précité du 25 juin 1992 qu'il vous a adressé, une extension à l'Expertise-Comptable de la compétence qui est la sienne. Cette extension a été octroyée par l'article 18 de la loi du 29 juin 1993. Cela a pour conséquence que le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprise cesse d'exister le 30 de ce mois et que le Roi peut désigner un nouveau Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprise et de l'Expertise Comptable au plus tôt à partir du 1er octobre 1993.

Le Conseil Supérieur est convaincu que la répartition des tâches et des compétences entre les réviseurs et les experts-comptables, et toute la législation en la matière, doivent être soumises à un réexamen complet afin d'atteindre une plus grande cohérence. Ceci ne pourrait mieux se passer que dans un dialogue serein entre le Parlement, le Ministère des Affaires Economiques, les deux Instituts et le nouveau Conseil Supérieur, et ce, après une étude préparatoire approfondie.

Afin de permettre au nouveau Conseil Supérieur de commencer ses activités sous les auspices les plus favorables, il s'indique dès lors de ne pas hypothéquer ses rapports futurs avec les deux professions en l'engageant dans un processus à la dernière minute. Le fait que l'approbation de l'amendement De Clerck pourrait constituer une pareille hypothèque n'est pas tout à fait impossible.

C'est dans ce sens que le projet de loi introduit par vous n'est pas le cadre indiqué pour réaliser l'extension des compétences des experts-comptables. L'amendement De Clerck s'intégrerait mieux dans une proposition globale qui doit constituer le point prioritaire de l'ordre du jour du dialogue serein dont il a été question plus avant.

Si le point de vue défendu ici emportait l'assentiment de votre commission, la difficulté existant en matière de scission, à laquelle il a été fait référence, pourrait être levée le cas échéant par un amendement qui viserait à accorder la dispense de la mission spéciale de rapport en matière d'apport en nature en cas de scission comme cela est déjà le cas lors d'une fusion. (Comp. art. 174/3§2 in fine, art. 174/18 §3 et art. 174/47, § 3 lois sur les sociétés commerciales).

Dans l'espoir de vous avoir ainsi donné satisfaction, je vous prie de croire, Madame la Présidente, en l'expression de ma respectueuse considération.

Koen GEENS
Président