

RAPPORT ANNUEL 2001-2002

# 2001-2002

*Rapport Annuel*

CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

## CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

Secrétariat administratif :  
SPF Économie, P.M.E., Classes moyennes et Énergie

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



# CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

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

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

Président :



M. Jean-Paul Servais

Membres :



M. Guy Keutgen



M. Pierre-Armand Michel



M. Kris Peeters



Mme Lieve Pieters



M. Jean-Luc Struyf



Mme Bergie Van Den Bossche

## Conseillers scientifiques du Conseil supérieur



Mme Catherine Dendauw



M. Christoph Van der Elst

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



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

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



# CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

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

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

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

Par « professions économiques », il faut entendre les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

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

## Cadre légal du Conseil supérieur des Professions économiques

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions économiques (en particulier article 54) (*Moniteur belge* du 11 mai 1999, 2<sup>ème</sup> Édition).

Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*Moniteur belge* des 28 juin 1994 et 12 septembre 2002, 2<sup>ème</sup> Edition).

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

Le Conseil supérieur des Professions économiques est composé de 7 membres, nommés par le Ministre de l'Economie et le Ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions. Sa composition actuelle a été arrêtée en 2000 pour les six années à venir :

- Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et MM. Guy KEUTGEN, M. Kris PEETERS et Jean-Luc STRUYF ont été nommés sur présentation du Conseil central de l'Economie;
- Mme Lieve PIETERS et MM. Pierre-Armand MICHEL et Jean-Paul SERVAIS ont été nommés sur la présentation commune du Ministre de l'Economie, du

Ministre de l'Agriculture et des Classes moyennes et du Ministre des Finances.

M. Jean-Paul SERVAIS a été nommé président du Conseil supérieur pour ce même terme de six ans.

Ce rapport annuel du Conseil supérieur couvre une période d'un an se terminant le 31 août 2002.

\*  
\* \*

Le secrétariat scientifique est composé de Mme Catherine DENDAUW et de M. Christoph VAN DER ELST (engagé à temps partiel).

## 1. Objectifs poursuivis par le Conseil supérieur en 2001-2002

Depuis 1985, le Conseil supérieur est amené à examiner, dans le cadre de ses activités, les projets de textes légaux, réglementaires et normatifs relatifs aux différentes professions économiques.

Depuis leur installation, en septembre 2000, les membres du Conseil supérieur souhaitent en particulier examiner le fondement des dispositions proposées, leur cohérence, pour les professionnels concernés, avec les autres textes légaux, réglementaires et normatifs dans lesquels les dispositions proposées sont destinées à s'intégrer.

Le Conseil supérieur veille par ailleurs que ses travaux soient systématiquement menés à la lumière du respect des intérêts des tiers en général.

En outre, dans le cadre du rapprochement des professions souhaité par les Instituts et soutenu par le législateur dans le cadre de ses travaux parlementaires de 1999, le Conseil supérieur est amené à examiner la cohérence des textes soumis pour avis avec les dispositions légales, réglementaires et normatives des autres composantes des professions économiques.

Le Conseil supérieur s'est également fixé comme objectif, dans le cadre de la motivation des avis émis, de contribuer à offrir une valeur ajoutée certaine dans le débat, de manière à permettre aux Ministres compétents ou aux Instituts de prendre des positions en connaissance de cause.

A cet effet, une comparaison avec les règles en vigueur au niveau international, celles adoptées par d'autres Etats membres de l'Union européenne ou d'autres normalisateurs de référence et situés en dehors de l'Union européenne est intégrée dans les avis du Conseil supérieur, lorsque cette comparaison contribue, soit à étayer la motivation d'une prise de position, soit à nuancer des prises de position qui pourraient conduire les Ministres compétents ou des Instituts à prendre en considération certaines tendances observées au niveau international.

Lors de leur entrée en fonction, les membres du Conseil supérieur ont souhaité

articuler les objectifs du Conseil supérieur autour de deux piliers :

- un axe de développement des activités du Conseil supérieur dans le cadre du soutien à la promotion de la visibilité des professions économiques;
- un axe ayant pour objectif d'identifier comment le Conseil supérieur peut avoir une valeur ajoutée en matière d'intégrité, de déontologie, ... des membres des différentes professions économiques.

*Activités déployées par le Conseil supérieur dans le cadre du soutien à la promotion de la visibilité des professions économiques*

L'article 54 de loi de 22 avril 1999 donne au Conseil supérieur pour mission de contribuer à ce que les missions que la loi confie aux réviseurs d'entreprises, aux experts-comptables, aux conseils fiscaux et aux comptables(-fiscalistes) agréés soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ceci implique pour le Conseil supérieur la promotion de la visibilité des activités des professions économiques.

Le Conseil supérieur, appelé à jouer en tant qu'organe créé par le législateur et chargé d'assurer une cohérence en termes de développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, joue également un rôle important d'accompagnement dans la vie des Instituts en contribuant à un renforcement de la visibilité de ceux-ci.

Le Conseil supérieur souhaite également insister sur le rôle actif qu'il a à jouer dans les milieux académiques et scientifiques dans la mesure où on constate aujourd'hui que le droit des comptables et l'audit ne sont pas encore suffisamment perçus comme des matières ayant leurs lettres de noblesse. Force est aussi de constater combien il y a peu de recherche scientifique dans ces matières en Belgique alors qu'y développer une réflexion scientifique apporterait beaucoup à la meilleure perception du rôle à jouer par les professions économiques.

Le Conseil supérieur souhaite dès lors jouer un rôle d'aide à la réflexion scienti-



fique pour arriver à dégager clairement les spécificités de chaque profession.

Même si les lois précitées du 22 juillet 1953 et du 22 avril 1999 fixent le cadre général des différentes professions économiques, chaque profession doit pouvoir évoluer, sans porter atteinte toutefois aux spécificités propres aux autres professions économiques reconnues par le législateur.

Il appartient dès lors au Conseil supérieur de contribuer à veiller au respect des diversités et particularités de chaque profession, en tenant compte des missions spécifiques qui ont été confiées par le législateur à certaines professions. Deux exemples peuvent illustrer utilement ces positions : la responsabilité que l'on pourrait qualifier de «sociétaire» du reviseur d'entreprises non seulement vis-à-vis de la société mais également vis-à-vis des actionnaires ou des «*stakeholders*» ou encore la prise en considération des spécificités des missions confiées aux conseils fiscaux au travers de l'accès à la profession de ceux-ci.

En ce qui concerne le soutien à la promotion de la visibilité des professions économiques, deux avis importants ont été rendus par le Conseil supérieur pendant la période sous revue :

- Le Conseil supérieur a, dans le courant de l'exercice 2001-2002, rendu un avis relatif à une note du Comité Inter-Instituts, créé en application de l'article 53 de loi du 22 avril 1999, contenant des «lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques».

Une étude du cadre juridique belge mais également européen a été effectuée par le Conseil supérieur pour permettre aux trois Instituts de prendre des positions communes s'intégrant dans l'évolution observée actuellement en cette matière.

- Le Conseil supérieur a également été amené à examiner la problématique de la double appartenance de membres des professions économiques.

Sur la base de l'étude menée par le Conseil supérieur, les Présidents des deux Instituts concernés par la problématique soulevée par le Premier Ministre ont trouvé un accord permettant aux comptables(-fiscalistes) agréés, ayant obtenu du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux le titre de conseil fiscal dans le cadre de mesures transitoires découlant de l'arrêté royal du 4 mai 1999 (sous condition suspensive de démissionner de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés), de continuer à exercer leurs activités en matière comptable en leur permettant d'obtenir le titre d'expert-comptable.

Cet accord a été transmis en juillet 2002 au Conseil supérieur, au Premier Ministre, au Ministre de l'Economie et au Ministre en charge des Classes moyennes.

Cette problématique est également évoquée ci-après sous le point 3.3.

*Activités et initiatives visant à identifier la valeur ajoutée du Conseil supérieur en matière d'intégrité, de déontologie, ... des membres des différentes professions économiques*

Au cours de l'année écoulée, l'examen, par le Conseil supérieur, des exigences en matière de déontologie ou de changement de l'environnement professionnel, dans les limites fixées par le législateur, l'a amené à souligner qu'il n'y a pas qu'un seul moyen d'action : l'autorégulation ne peut à elle seule résoudre tous les problèmes. Inversement, le recours, à titre exclusif, à des dispositions légales et réglementaires ne s'avère pas adéquat dans certaines circonstances. Un tel constat s'avère particulièrement pertinent dans le cadre de l'analyse de la délicate problématique de l'indépendance du commissaire.

Il y a lieu de constater que la mise en place d'un organe tel que le Conseil supérieur (ayant pour vocation de soutenir la concertation entre les membres des

professions économiques) a contribué au développement, en Belgique, de règles, dites de «*soft law*», adéquates à notre environnement. Il convient de souligner que la création d'un tel «*Public oversight board*» connaît un succès grandissant : le *Committee on auditing* de la Commission européenne a décidé en juin 2002 de procéder à une étude en la matière de manière à pouvoir comparer l'état de la situation au sein de l'Union européenne. De même, aux Etats-Unis, la loi Sarbanes-Oxley, créant un tel «*Public oversight board*», a été adoptée en juillet 2002.

Le Conseil supérieur a également décidé de mettre sur pied des groupes de travail dans des matières dans lesquelles il pourrait apporter une valeur ajoutée.

Le but de ces groupes de travail n'est toutefois pas de se préoccuper de l'organisation interne des Instituts.

L'objectif poursuivi à cet égard par le Conseil supérieur est tout autre : il consiste à envisager quelles sont les matières dans lesquelles une réflexion commune à toutes les parties concernées permettrait d'accélérer l'aboutissement des dossiers, notamment en permettant à des membres d'Instituts ou à des membres du staff de ces Instituts de participer à des réunions préparatoires, en vue d'apporter des éclaircissements pouvant contribuer à l'élaboration des avis du Conseil supérieur.

Dans cette perspective et selon la matière traitée, les groupes de travail appelés à être mis sur pied progressivement seront des groupes dits «bilatéraux» (en ce sens qu'ils associeront des représentants de l'Institut concerné et du Conseil supérieur) ou «multilatéraux» s'il s'agit de groupes associant des représentants de différents Instituts intéressés par le thème de réflexion appelé à être débattu, en termes techniques, au sein de ce groupe de travail.

Il est cependant évident que seul le Conseil supérieur, en formation plénière, est compétent pour approuver, le cas échéant, des projets d'avis ou de recommandations émanant du Conseil supérieur.

## **2. Avis émis par le Conseil supérieur des Professions économiques**

La mise sur pied de ces groupes de travail a contribué à renforcer la visibilité du Conseil supérieur et ce conformément à l'objectif que s'étaient fixés les membres du Conseil supérieur lors de leur mise en place. Ce renouveau est essentiel car la participation des représentants des Instituts et des professionnels à cette réflexion contribue au dégagement d'une véritable « valeur ajoutée ».

Outre la création de groupes de travail regroupant des représentants du Conseil supérieur et d'un (ou de plusieurs) Instituts, le Conseil supérieur a également

Le Conseil supérieur a été appelé à se prononcer sur les avant-projets de lois et d'arrêtés royaux relatifs aux différentes professions économiques mais également sur les projets de texte normatifs suivants :

### **Axe « Promotion de la visibilité des professions économiques »**

- Avis du 21 février 2002 portant sur la double appartenance au sein des professions économiques.
- Avis du 13 juin 2002 en matière de publicité par les membres des professions économiques.
- Avis du 7 août 2002 relatif au document consultatif du GAFI contenant 40 recommandations visant à lutter contre le blanchiment.

### **Axe « Evolution de la déontologie des professions économiques » - textes légaux**

- Avis du 21 novembre 2001 portant sur le projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière relatif au règlement d'agrément des réviseurs d'entreprises auprès des établissements de crédit, des compagnies financières, des entreprises d'investissement et des organismes de placement collectif.
- Avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 (en projet) du Code des sociétés.
- Avis du 27 mai 2002 relatif au règlement d'ordre intérieur de l'Institut Pro-

souhaité créer des groupes de travail internes du Conseil supérieur.

La création de ces groupes de travail a permis d'améliorer sensiblement le mode de fonctionnement des réunions plénières du Conseil supérieur lorsque des matières à l'ordre du jour concernent des problématiques complexes ou à forte teneur technique. Un tel groupe de travail a notamment été mis sur pied dans le courant de l'année 2001 pour aborder la problématique de publicité par les membres des professions économiques.

fessionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

- Avis du 18 juin 2002, rendu dans l'urgence, à propos de la problématique du co-commissariat, discutée en Commission Finances et Affaires économiques du Sénat.

### **Axe « Evolution de la déontologie des professions économiques » - textes normatifs**

- Avis du 5 novembre 2001 portant sur des mesures transitoires relatives à la première partie de l'examen d'aptitude des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux.
- Avis du 14 novembre 2001 en matière de normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports.
- Avis du 17 janvier 2002 portant sur les règles régissant l'élaboration d'un plan financier conformément à l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999, telles qu'elles ont été établies par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.
- Avis du 17 janvier 2002 portant sur les règles en matière de première consultation gratuite conformément à l'article 51, troisième alinéa, de la loi du 22 avril 1999, telles qu'elles ont été établies par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.
- Avis du 17 mai 2002 portant sur les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatives au contrôle de qualité.

Les avis du Conseil supérieur relatifs à l'axe «Promotion de la visibilité des professions économiques» ayant été commentés au point 1, la description ci-après permet d'apprécier le rôle proactif joué par le Conseil supérieur dans le cadre des avis relatifs à l'axe «Evolution de la déontologie des professions économiques», émis durant l'année 2001-2002. Ceux-ci ont été regroupés en quatre thèmes :

- les avis du Conseil supérieur en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises;
- l'avis du Conseil supérieur relatif à l'agrément des réviseurs par la CBF;
- les avis du Conseil supérieur en matière de normes et de recommandations professionnelles des réviseurs d'entreprises;
- les avis du Conseil supérieur en matière de normes et de recommandations professionnelles des comptables(-fiscalistes) agréés.

### 2.1. Avis du Conseil supérieur en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises

Le 19 février 2001, le Conseil supérieur avait été amené à émettre un premier avis en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises à propos de l'avant-projet de loi visant à renforcer les règles en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises.

Cet avant-projet de loi a été largement adapté pour tenir compte des avis émis par la majorité des membres du Conseil supérieur. On relèvera, en particulier, que le Gouvernement a retenu dans le projet de loi l'approche préconisée par lesdits membres du Conseil supérieur :

- reprendre, dans le Code des sociétés, les principes généraux en matière d'indépendance et de risque de perte d'indépendance en cas de prestations, par le réviseur d'entreprises ou par une personne de son «orbite», de missions complémentaires à celle du contrôle légal des comptes;
- reprendre, dans un arrêté royal pris en exécution du Code des sociétés, la liste des missions incompatibles avec celle du contrôle légal des comptes.

Dans le courant de l'exercice 2001-2002, le Conseil supérieur a reçu, pour avis, le texte de l'avant-projet d'arrêté royal à prendre en exécution de la loi (en projet), en particulier en exécution de l'article 133 du Code des sociétés.

Dans la mesure où la loi faisait encore, à l'époque, l'objet de nombreuses discussions au sein de la Commission de la Chambre et devait encore être adoptée en séance plénière de la Chambre mais également du Sénat, les membres du Conseil supérieur ont, pour l'essentiel, maintenu, dans le cadre de l'avis rendu le 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal, les positions respectives qu'ils avaient défendues dans le cadre du premier avis du Conseil supérieur :

- la majorité des membres du Conseil supérieur (cinq membres) ont confirmé leur soutien à l'approche «mixte», à savoir reprendre les principes généraux en matière d'indépendance des réviseurs d'entreprises dans le Code des sociétés et compléter ces principes généraux par une liste d'activités considérées comme incompatibles avec la mission de contrôle légal des comptes à reprendre dans un arrêté royal pris en exécution du Code des sociétés;
- les deux autres membres du Conseil supérieur ont confirmé leur soutien à une approche plus radicale dans la mesure où ils estimaient qu'il serait préférable de s'orienter vers une interdiction complète d'offrir des services complémentaires lorsqu'un réviseur d'entreprises effectue dans une société une mission de contrôle légal des comptes. Compte tenu des discussions parlementaires encore en cours à propos du projet de loi dit de «*Corporate governance*», ces membres ont décidé de rejeter en tant que telle l'idée d'un avant-projet d'arrêté royal et partant de son contenu.

Dans leur avis du 25 janvier 2002, la majorité des membres du Conseil supérieur (cinq membres) ont, d'une manière générale, apporté leur soutien à l'approche retenue par le Ministre de l'Economie dans son avant-projet d'arrêté royal, tout en regrettant qu'un certain nombre de

dispositions contenues dans cet avant-projet d'arrêté royal étaient plus laxistes que les positions défendues au niveau européen par le *Committee on auditing* de la Commission européenne dans son projet de recommandation. En outre, ces cinq membres du Conseil supérieur ont formulé diverses critiques quant à la teneur du texte du rapport au Roi précédant l'avant-projet d'arrêté royal.

Le Conseil supérieur a par ailleurs été invité, en juin 2002, à formuler un avis dans l'urgence à propos d'un amendement à la loi en discussion au Sénat, dite de «Corporate governance», visant à imposer sous certaines conditions le commissariat aux comptes.

La loi ayant été définitivement adoptée<sup>1</sup> le 2 août 2002 et publiée dans le *Moniteur belge* du 22 août 2002 (2<sup>ème</sup> édition), les membres du Conseil supérieur, qui avaient soutenu dans leurs avis une entrée en vigueur simultanée des dispositions contenues dans la loi et dans l'arrêté royal, estiment qu'il est urgent d'arrêter, d'une part, la liste des incompatibilités et, d'autre part, le mode de fonctionnement du «Comité» d'avis et de contrôle en matière d'indépendance des commissaires, de manière à éviter tout retard dans l'entrée en vigueur des articles 4 et 5 de la loi du 2 août 2002 relatifs à la problématique de l'indépendance des commissaires.

Un nouvel avis relatif au projet d'arrêté royal a été rendu par les membres du Conseil supérieur dans le courant de l'exercice 2002-2003. Cet avis tient compte du fait que:

- la loi du 2 août 2002 fixe, de manière définitive, les principes généraux en matière d'indépendance;
- la Commission européenne a adopté, le 16 mai 2002, une recommandation européenne, intitulée «Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes généraux»<sup>2</sup>;
- de nouvelles dispositions<sup>3</sup> en matière d'indépendance des auditeurs externes ont été adoptées aux Etats-Unis le 30 juillet 2002.

Il convient enfin de rappeler qu'un avis a également été rendu en début d'exercice 2002-2003 par le Conseil supérieur à propos de l'arrêté royal créant un «Comité d'avis et de contrôle» en application de l'article 133, alinéa 10, introduit par l'article 4, 4<sup>o</sup> de la loi du 2 août 2002. Dans cet avis unanime émis d'initiative, le Conseil supérieur insiste sur l'importance de prévoir, dans un souci de fonctionnement efficient des organes indépendants créés par le législateur, un lien fort entre ledit Comité et le Conseil supérieur des Professions économiques.

## 2.2. Avis du Conseil supérieur relatif à l'agrément des réviseurs par la CBF

En tant qu'organe de contrôle prudentiel, la Commission bancaire et financière agréée les réviseurs d'entreprises chargés du contrôle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement. Actuellement, les modalités d'agrément sont reprises dans l'arrêté de la CBF du 6 avril 1993 portant règlement d'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs auprès des établissements de crédit et des entreprises d'investissement<sup>4</sup>.

Le Ministre des Finances a demandé, en novembre 2001, l'avis du Conseil supérieur sur un projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière visant à remplacer les dispositions actuelles.

Dans le cadre de leur avis, les membres du Conseil supérieur ont souhaité mettre en évidence un certain nombre d'éléments:

- le nombre de réviseurs agréés par la CBF varie d'une année à l'autre autour de 50 personnes. Dans la mesure où près de 150 nouvelles sociétés devront faire appel à des réviseurs agréés par la CBF (extension du nouveau cadre réglementaire aux compagnies financières et aux organismes de placement collectif), il devrait en découler une augmentation du nombre de réviseurs agréés, dont le nombre maximum est fixé par la Commission bancaire et financière;
- en ce qui concerne le renforcement des qualités dont devront disposer les réviseurs agréés et les sociétés dans

1. Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *Moniteur belge* du 22 août 2002, 2<sup>ème</sup> édition, pp. 36.555-36.565.
2. Recommandation européenne du 16 mai 2002, intitulée «Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes généraux», publiée dans le *Journal officiel des Communautés européennes* du 19 juillet 2002, L 191, pp. 22-57.
3. Public Law 107-204, *An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*, in short the «Sarbanes-Oxley Act of 2002», 30 July 2002, 107<sup>th</sup> Congress, 116 Stat. pp. 745-810.
4. Cet arrêté a été approuvé par un arrêté ministériel du 4 juin 1993, *M.B.* du 12 juin 1993, err. *M.B.* du 3 juillet 1993. Cet arrêté a par ailleurs été modifié en 1994 (arrêté du 1<sup>er</sup> février 1994 – *M.B.* du 29 juillet 1994) et en 1996 (arrêté du 21 mai 1996 – *M.B.* du 22 octobre 1996).

- lesquelles ils sont employés (en l'occurrence la nécessité d'une bonne organisation du cabinet d'audit dont relève, le cas échéant, le réviseur d'entreprises mais également l'organisation d'un contrôle de qualité efficace interne au cabinet), il convient de s'assurer que tous les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises auront encore potentiellement la possibilité d'entrer en ligne de compte pour obtenir un agrément et de veiller dès lors à assurer une égalité de traitement des membres dudit Institut;
- dans la mesure où, dans l'état actuel des textes en projet au niveau européen, nombre de ces sociétés seront tenues de passer aux normes internationales pour l'exercice 2005, il convient de s'interroger sur l'opportunité d'ajouter, au titre de compétence personnelle des réviseurs d'entreprises agréés par la CBF, une connaissance adéquate des normes internationales de comptabilité (normes IAS/IFRS) et d'audit (normes ISA);
  - la sécurité juridique liée à l'organisation de l'examen d'agrément pourrait être améliorée en complétant la composition de la commission d'examen par une personne extérieure, par exemple issu du monde académique, à l'instar de la composition du jury de l'examen d'aptitude permettant aux candidats-réviseurs d'entreprises d'obtenir le titre de réviseur d'entreprises.

### 2.3. Avis du Conseil supérieur en matière de normes et de recommandations professionnelles des réviseurs d'entreprises

Le Conseil supérieur a été amené à donner un avis relatif à deux projets de textes normatifs élaborés par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises: l'un porte sur les normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports, l'autre porte sur les normes relatives au contrôle de qualité, anciennement appelé contrôle confraternel.

- En ce qui concerne les **normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports**, il convient de souligner que le commissaire ne peut en aucune manière être amené à pro-

céder lui-même à l'évaluation de l'apport sous peine de ne plus se trouver en situation d'indépendance dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes.

Les membres du Conseil supérieur ont également estimé qu'il serait préférable de préciser dans les normes de révision relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports si le réviseur d'entreprises, dans le cadre de sa mission, doit donner une opinion en se basant sur l'évaluation effectuée par l'organe de gestion de l'élément apporté en partant de la *valeur intrinsèque du bien* (évaluation sur la base de critères objectifs) ou de la *valeur du bien compte tenu de l'utilisation que pourra en faire l'entreprise*.

Enfin, de l'avis des membres du Conseil supérieur, la mission du commissaire, en cas de contrôle d'apports en nature ou de quasi-apports, ne peut se limiter à déterminer s'il y a ou non surévaluation «manifeste» dans la mesure où le Code des sociétés n'introduit aucun concept d'importance relative en la matière.

- En ce qui concerne les **normes relatives au contrôle de qualité**, les membres du Conseil supérieur estiment:
  - qu'il est difficile d'émettre un avis en matière de normes relatives au contrôle de qualité dans la mesure où le «*mission statement*» du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises vis-à-vis de ladite Commission n'est pas encore disponible. En effet, depuis 2001, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a créé deux commissions, la commission de surveillance et la commission de contrôle de qualité, qui dépendent toutes deux directement dudit Conseil. Les membres du Conseil supérieur ont dès lors exprimé le souhait de réexaminer la norme dès que les missions respectives des deux commissions auront été clairement définies.
  - qu'il importe, sous peine d'entraîner un éventuel *expectation gap*, de maintenir le caractère obligatoire du

contrôle de qualité pour tous les réviseurs d'entreprises (personnes physiques et sociétés ou associations de révision) dans un délai fixé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et qu'il ne peut marquer son accord pour un quelconque régime d'exceptions à une époque où les différentes catégories de «stakeholders» expriment une certaine méfiance face à l'information comptable et financière publiée par les sociétés et que la crédibilité de la profession de contrôleur légal des comptes est en souffrance;

- qu'il est tout à fait pertinent d'opter pour un traitement distinct du contrôle de qualité des réviseurs chargés de missions de contrôle dans les «organismes d'intérêt public» mais qu'il faut éviter les écueils dans le cadre de la mise en place de ce traitement distinct.

#### 2.4. Avis du Conseil supérieur en matière de normes et de recommandations professionnelles des comptables(-fiscalistes) agréés

Les membres du Conseil supérieur ont été amenés à se prononcer sur deux projets de normes professionnelles soumises pour avis par le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés durant l'exercice sous revue:

- Avis du 17 janvier 2002 portant sur les règles régissant l'élaboration d'un *plan financier* conformément à l'article

51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999;

- Avis du 17 janvier 2002 portant sur les règles en matière de *première consultation gratuite* conformément à l'article 51, troisième alinéa, de la loi du 22 avril 1999.

Les membres du Conseil supérieur se félicitent des initiatives prises par le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés en ces matières. Ils ont cependant souhaité attirer l'attention dudit Conseil national sur un certain nombre d'éléments généraux:

- l'importance d'organiser une concertation entre le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés vu que les dispositions reprises sous l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 sont, conformément aux articles 26 et 28 de cette loi, également applicables aux membres de l'IEC;
- l'importance de définir clairement le rôle éventuel du maître de stage et du rôle à jouer, le cas échéant, par une Commission créée par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés et ce sous l'angle particulier du respect des règles de secret professionnel auxquelles sont soumis les membres et les stagiaires de l'IPCF.

D'autres remarques spécifiques à chacune des deux missions peuvent être consultées dans les avis repris en annexe.

### 3. «Accountability» des travaux du Conseil supérieur

#### 3.1. Indépendance des commissaires

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques ont, depuis leur entrée en fonction, joué un rôle essentiel dans la problématique de l'indépendance des réviseurs d'entreprises dans le cadre de leur mission de contrôle légal des comptes débattue dans le cadre du projet de loi dit de «*Corporate governance*».

A l'initiative du Conseil supérieur des Professions économiques, différentes

dispositions ont été intégrées dans la loi du 2 août 2002 dite de «*Corporate governance*»:

- 1) *introduction d'une «cooling-off period» de deux ans*

Cette proposition unanime des membres du Conseil supérieur a finalement également été retenue un an plus tard par le *Committee on auditing* de la Commission européenne. Aux Etats-Unis, une «*cooling-off period*» d'un an a également été introduite (Section 206

du Sarbanes-Oxley Act 2002). Cette « *cooling-off period* » est cependant différente quant au fond dans la mesure où, aux Etats-Unis, un auditeur externe peut rejoindre une société dans laquelle il a effectué des missions mais que la société d'audit doit être remplacée par une autre si l'auditeur sortant occupe une position sensible dans la société<sup>5</sup> alors qu'il a participé, durant les 12 derniers mois, à des missions dans la société l'ayant engagé.

## 2) *intégration des dispositions de la réforme en partie dans la loi et en partie dans l'arrêté royal*

Cette proposition de la majorité des membres du Conseil supérieur a été retenue par le Ministre de l'Economie et a été soutenue tant à la Chambre qu'au Sénat. Cette décomposition des dispositions a permis d'intégrer les principes de base dans le Code des sociétés et de consigner la liste des missions dites incompatibles avec le contrôle légal des comptes dans un arrêté royal, plus aisément adaptable en fonction de l'évolution des pratiques du secteur d'activités. Il convient de relever que cette approche est similaire à ce qui est préconisé au niveau européen au travers de l'approche « Lamfalussy ». Il convient également de souligner que les récentes dispositions adoptées, que ce soit au niveau européen ou au niveau américain, intègrent également une liste de missions dites incompatibles avec celle du contrôle légal des comptes.

## 3) *création d'un organe de contrôle externe*

La Belgique a joué un rôle de pionnier dans la création, en 1985, d'un « *Public Oversight Board* », par la mise sur pied d'un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, actuellement dénommé le Conseil supérieur des Professions économiques. La loi dite de « *Corporate governance* » a complété le rôle joué par le « *Public Oversight Board* » en donnant à une organe autonome une mission en matière d'avis et de contrôle en matière d'indépendance des commissaires. La création de tels « *Public Oversight Board* » a été décidée aux Etats-Unis (sous la dénomination « *Public*

*Company Accounting Oversight Board* ») et est envisagée au niveau européen.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, les arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 2 août 2002 doivent être adoptés dans les plus brefs délais de manière à ce que les dispositions en matière d'indépendance des commissaires puissent entrer en vigueur.

## 3.2. *Accès à la profession des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux*

Le Conseil supérieur a rendu le 17 mai 2001 un avis relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Les membres du Conseil supérieur se réjouissent de constater que le Ministre de l'Economie a procédé à un remaniement fondamental de l'avant-projet d'arrêté royal élaboré par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en prenant en considération toutes les remarques et suggestions formulées dans l'avis du 17 mai 2001. En outre, il convient de souligner que, dans son avis transmis dernièrement au Ministre de l'Economie, le Conseil d'Etat a, pour l'essentiel, marqué son accord sur les différentes propositions du Conseil supérieur, intégrées dans l'arrêté royal en projet.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, cet arrêté royal devrait permettre à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux de disposer d'un cadre réglementaire adapté à sa nouvelle structure et devrait permettre aux experts-comptables, d'une part, et aux conseils fiscaux, d'autre part, d'évoluer ensemble dans cet Institut.

Les membres du Conseil supérieur attirent cependant l'attention sur le fait qu'il est urgent que cet arrêté royal soit définitivement arrêté, publié au Moniteur belge et entre en vigueur sous peine de placer le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux mais également les candidats au stage de conseil fiscal dans un vide juridique regrettable.

5. De la section 206 du Sarbanes-Oxley Act, il ressort que ces positions sensibles sont les fonctions de « executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer or any person serving in an equivalent position for the issuer ».

### 3.3. Reconnaissance du titre de conseil fiscal durant la période transitoire

Dans le cadre de la reconnaissance du titre de conseil fiscal, la loi du 22 avril 1999 prévoyait, durant une période transitoire de trois ans, l'adoption de mesures permettant aux personnes ayant déjà une expérience professionnelle en la matière d'obtenir le titre de conseil fiscal.

- Un premier arrêté royal du 4 mai 1999 a permis aux personnes disposant d'un diplôme visé à l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 et d'une expérience professionnelle de 5 ans d'introduire un dossier leur permettant de bénéficier d'une procédure particulière pour obtenir le titre de conseil fiscal.

Les membres du Conseil supérieur constatent que parmi les 5.136 dossiers qui ont été introduits dans le cadre de cette disposition transitoire, 90% des personnes ont déjà reçu une réponse du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Ces demandes d'octroi du titre de conseil fiscal se sont clôturées dans près de 90% des dossiers par une réponse positive du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et partant l'octroi du titre de conseil fiscal.

Les membres du Conseil supérieur ont été informés d'un problème soulevé par certains comptables agréés ayant obtenu le titre de conseil fiscal sous la condition suspensive de démission auprès de l'Institut Professionnel des

Comptables et Fiscalistes agréés. Le problème rencontré par ces quelque 200 professionnels est qu'ils ne pourront plus continuer à effectuer des missions d'ordre comptable s'ils démissionnent en tant que comptable agréé.

A la suite d'un avis du Conseil supérieur, rendu le 21 février 2002, les Présidents des deux Instituts concernés (l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux) ont recherché un accord permettant de trouver une solution au problème rencontré par ces comptables agréés.

Cet accord «passerelle» a été soumis en juillet 2002 au Président du Conseil supérieur des Professions économiques, au Premier Ministre, au Ministre de l'Economie et au Ministre en charge des Classes moyennes.

- Un second arrêté royal du 18 mars 2002 a permis aux personnes ne disposant pas d'un diplôme visé à l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 mais ayant une expérience professionnelle de 15 ans d'introduire un dossier leur permettant de bénéficier d'une procédure particulière pour obtenir le titre de conseil fiscal.

Quelque 400 dossiers ont été introduits et seront examinés par la Commission d'agrégation dès que toutes les demandes de port du titre de conseil fiscal, en application de l'arrêté royal du 4 mai 1999, auront été traitées.

## 4. Contribution au processus normatif au niveau européen

Le Président du Conseil supérieur a participé, aux côtés d'un délégué du S.P.F. Economie et d'un représentant de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, aux différentes réunions du «*Committee on Auditing*», institué par la Commission européenne et chargé de procéder à un échange de vues au niveau européen les évolutions attendues de la profession.

Au cours de la période sous revue, le *Committee on Auditing* a examiné en par-

ticulier la problématique de l'indépendance du contrôleur légal des comptes, domaine dans lequel le Conseil supérieur a pu mettre à profit les informations collectées dans le cadre des avis qu'il a été appelé à remettre au Ministre de la Justice dans le cadre de l'avant-projet de loi visant à modifier l'article 133 du Code des sociétés.

A la suite du sommet Ecofin informel qui s'est tenu à Oviedo en avril 2002, le Com-



*mittee on auditing* a également examiné l'opportunité d'adapter la huitième directive européenne. Cette directive fixe les conditions d'accès, au sein de l'Union européenne, au titre de contrôleur légal des comptes ainsi que d'autres dispositions relatives aux contrôleurs légaux des comptes. Le Conseil supérieur a marqué son appui à une éventuelle initiative de modernisation de ladite directive dans la mesure où celle-ci n'a connu aucune adaptation depuis son adoption en 1984. Aucune initiative concrète n'a cependant été prise à ce jour en ce sens au sein du *Committee on auditing*.

Le *Committee on Auditing* a enfin examiné les impacts sur les travaux effectués par les contrôleurs légaux des comptes à la suite de la décision prise au niveau européen d'imposer d'ici 2005 l'utilisation des normes IAS pour l'établissement

des comptes consolidés des sociétés cotées en bourse. De ces travaux, il ressort que les contrôleurs légaux des comptes utiliseront à l'avenir les normes d'audit reconnues au niveau international (les normes ISA), le cas échéant étoffées de spécificités nationales. Ces textes normatifs, les «ISA +» devront être élaborés au niveau national. La fin des travaux de normalisation doit au plus tard se situer en fin d'année 2004.

Dans ce cadre, il convient de relever que la Commission européenne a déjà, à l'initiative du *Committee on auditing*, proposé une adaptation des dispositions relatives au contenu du rapport d'audit et du rapport de gestion, contenues dans les quatrième et septième directives européennes en matière comptable, de manière à se conformer aux règles applicables au niveau international.<sup>6</sup>

## 5. Travaux en cours

Durant les derniers mois de l'exercice sous revue, le Conseil supérieur a reçu différents documents pour avis qui devraient être examinés lors des réunions du Conseil supérieur du premier trimestre de l'exercice 2002-2003, à savoir notamment:

- les professions économiques face aux normes IAS;
- l'avant-projet de loi en matière de blanchiment;
- la création de l'organe de contrôle externe chargé d'examiner l'indépendance des commissaires (contrôle a priori et contrôle a posteriori).

Dans le courant de l'exercice 2002-2003, le Conseil supérieur mettra par ailleurs sur pied un ou plusieurs groupes de tra-

vail, regroupant des représentants du Conseil supérieur et des Instituts, chargés de problématiques particulières.

Les premiers groupes de travail qui se réuniront avec les représentants des différents instituts aborderont, d'une part, la problématique du comportement des professions économiques face au blanchiment des capitaux et, d'autre part, la problématique de la préparation des professionnels au passage aux normes IAS.

Enfin, le Conseil supérieur des Professions économiques a décidé de mettre sur pied un site internet qui reprendra les principaux avis du Conseil supérieur. Ce site internet devrait être opérationnel au printemps de l'année 2003.

6. Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés et des entreprises d'assurance, COM(2002) 259/2 final (JOCE C 227 E du 24 septembre 2002, pp.336-341)



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

# Cannexe I

## Comptes annuels

relatifs à l'exercice 1/09/2001 – 31/08/2002

|  | <b>Euros</b>      |
|--|-------------------|
| <b>Membres</b><br>(jetons de présence et<br>frais de déplacement)                | 3.780,54          |
| <b>Rémunérations</b><br>(et cotisations sociales et<br>frais divers y afférents) | 178.925,54        |
| <b>Frais de publication et traduction</b>  | 13.372,05         |
| <b>Frais de bureau</b>   | 5.730,32          |
| <b>Frais de mobilier et de bureautique</b>                                       | 1.733,36          |
| <b>Frais de représentation</b>   | 915,31            |
| <b>Frais de déplacement</b> (réunions CE,..)                                     | 4.059,80          |
| <b>Frais de fonctionnement divers</b>  |                   |
| - Abonnements revues et journaux   | 5.546,26          |
| - Acquisition de livres  | 137,23            |
| - Activités et frais divers  | 24,00             |
| - Frais de fonctionnement<br>comptes bancaires                                   | 137,69            |
| <b>TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT</b>   | <b>214.362,10</b> |

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

|                   |                     |
|-------------------|---------------------|
| <b>COUVERTURE</b> | <b>(214.362.10)</b> |
| Contribution IRE  | 71.454.03           |
| Contribution IEC  | 71.454.03           |
| Contribution IPCF | 71.454.03           |



# annexe II

## Synthèse

*Le Conseil supérieur a été saisi par le Président de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux d'une demande d'avis portant sur des mesures transitoires relatives à la première partie de l'examen d'aptitude des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux.*

*Sur la base des textes légaux en vigueur, de l'avant-projet d'arrêté relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, de l'avis du Conseil supérieur du 17 mai 2001 relatif à cet avant-projet d'arrêté royal et de la note approuvée par le Conseil de l'IEC le 8 octobre 2001, le Conseil supérieur se félicite du comportement pro-actif du Conseil de l'IEC en la matière et soutient l'orientation proposée par le Conseil de l'IEC moyennant quelques adaptations quant au fond.*

*Le Conseil supérieur souhaite par ailleurs attirer l'attention du Conseil de l'IEC sur l'importance de la qualité et de la clarté de l'information communiquée aux candidats au stage qui passeront tout ou partie des matières de l'examen organisé en février/mars 2001 mais également des établissements d'enseignement qui seront mis à contribution pour valider les dossiers des récipiendaires.*

*Cet avis porte sur des dispositions qui seraient applicables tant que le nouvel arrêté royal relatif à l'accès à la profession des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux, actuellement en cours d'examen auprès du Conseil d'Etat, ne sera pas entré en vigueur.*

## Table des matières

1. Exposé du contexte
  2. Examen des matières sur lesquelles porteraient les dispenses pour les experts-comptables
  3. Examen des matières sur lesquelles porteraient les dispenses pour les conseils fiscaux
  4. Modalités d'octroi des dispenses
    - 4.1. Enseignement supérieur de type court
    - 4.2. Enseignement universitaire et supérieur de type long
  5. Remarques relatives au déroulement de l'examen
  6. Qualité de l'information des récipiendaires
  7. Qualité de l'information des établissements d'enseignement universitaires et équivalents
- Annexe 1 : Avant-projet d'arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (simulation sur la base de l'avis émis par le Conseil supérieur le 17 mai 2001)
- Annexe 2 : Comparaison de l'arrêté royal actuel en matière d'accès à la profession avec l'avant-projet d'arrêté royal examiné par le Conseil supérieur

## 1. Exposé du contexte

Conformément aux prescriptions de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises créant l'Institut des experts-comptables (Chapitre IV), des principes fondamentaux de l'accès à la profession d'expert-comptable ont été arrêtés. Deux arrêtés royaux relatifs à l'accès à la profession ont été pris en exécution de cette loi: l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts-comptables et l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.

Depuis l'intégration, en 1999, des conseils fiscaux au sein de l'Institut des experts-comptables, l'Institut, rebaptisé l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, le fonctionnement de cet Institut est régi par les dispositions de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (Titres II à V). L'article 63 de ladite loi a notamment abrogé le Chapitre IV de la loi du 21 février 1985.

Eu égard au remplacement de la loi de base applicable aux experts-comptables et à l'extension des compétences de l'Institut des experts-comptables aux conseils fiscaux, l'élaboration d'un nouvel arrêté royal réglementant l'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal s'impose.

Conformément aux dispositions légales, le Conseil supérieur a été chargé par le Ministre de l'Economie de donner un avis sur un avant-projet d'arrêté royal réglementant l'accès à la profession des membres de l'IEC. Dans le cadre de cet avis du 17 mai 2001, le Conseil supérieur a préconisé différents changements quant au fond. Il convient de souligner en particulier la proposition du Conseil supérieur en matière de mise en place d'un système effectif de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission au stage d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Comme suite aux propositions du Conseil supérieur en matière d'octroi de dispenses qui ont été prises en compte dans la rédaction du nouveau projet d'arrêté royal soumis actuellement au Conseil d'Etat, le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a mis au point, sur une base volontaire, un système de dispenses dans le cadre légal actuel, conformément à l'article 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable.

Dans le cadre de la note approuvée par le Conseil de l'IEC du 8 octobre 2001, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a souhaité demander l'avis du Conseil supérieur à propos des positions suivantes:

- la **mise en place pour les experts-comptables d'un système de dispenses** dans le cadre de la première partie de l'examen d'aptitude (examen d'admission) visée dans l'arrêté royal du 20 avril 1990 qui s'alignerait le plus possible sur les propositions du Conseil supérieur en matière de dispenses dans le futur arrêté royal qui devra être pris en exécution de la loi du 22 avril 1999;
- **l'organisation d'un examen d'admission pour les personnes qui souhaitent pouvoir porter le titre de conseil fiscal**<sup>1</sup> et qui ne possèdent pas une expérience professionnelle leur permettant de bénéficier des dispositions transitoires liées à l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999;
- **la limitation des matières fiscales sur lesquelles porte l'examen d'admission dans le cadre du régime actuel à quatre des huit matières fiscales** proposées par le Conseil supérieur (principes généraux de droit fiscal, impôt des personnes physiques, impôt des sociétés et taxe sur la valeur ajoutée). Le Conseil de l'IEC doit en effet se conformer au cadre légal actuel même si l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'IEC implique une adaptation des matières fiscales couvertes par l'examen d'admission<sup>2</sup>.

1. Dans la mesure où les conseils fiscaux ne sont pas visés par les deux arrêtés royaux du 20 avril 1990 pris en exécution de la loi du 21 février 1985, le Conseil de l'IEC propose de «dispenser d'office» les candidats au seul titre de conseil fiscal des matières non couvertes par l'examen d'admission dans l'avant-projet d'arrêté royal qui a été soumis pour avis du Conseil supérieur).

2. «Cela implique une adaptation des examens IDAC (nldr IEC) dans le sens de la fiscalité et, éventuellement, une exemption partielle des matières comptables pour les conseils fiscaux purs». (Doc 1923/3 - p.4)

## 2. Examen des matières sur lesquelles porteraient les dispenses pour les experts-comptables

En annexe I figure un extrait du § 1<sup>er</sup> de l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal<sup>3</sup> relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal reprenant la liste des matières sur lesquelles porteraient l'examen d'admission des experts-comptables.

L'annexe II est constituée d'une comparaison des dispositions contenues dans l'arrêté royal du 20 avril 1990 et celles reprises dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis du Conseil supérieur en 2001 (adaptées pour tenir compte de l'avis du Conseil supérieur à ce propos) relatives aux matières sur lesquelles portent l'examen d'admission au stage d'expert-comptable.

Sur la base du tableau 1 repris ci-après comparant les matières visées à l'article 3, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 20 avril 1990 avec les matières énumérées dans la note soumise pour avis, le Conseil supérieur constate que, **outre différents regroupements de matières** (fiscales et juridiques), **deux matières** relatives à la première partie de l'examen d'aptitude visées dans l'arrêté royal du 20 avril 1990

fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable **ne sont pas reprises** dans la liste des matières: «normes concernant l'établissement de comptes annuels et de comptes consolidés ainsi que les modes d'évaluation des postes du bilan et de détermination du résultat» et «droit de faillite et procédures analogues».

En ce qui concerne la matière «droit de faillite et procédures analogues», il est probable que le Conseil de l'IEC ait intégré cette matière dans la matière «droit des sociétés et commercial». Le Conseil supérieur tient cependant à souligner que la matière «droit de faillite et procédures analogues» devra faire l'objet d'une question d'office pour les récipiendaires qui ne sont pas dispensés de la matière «droit des sociétés et commercial». En outre, dans la mesure où cette matière est intégrée au droit des sociétés et commercial, une dispense ne peut être accordée à un candidat expert-comptable et/ou conseil fiscal dans la mesure où le nombre d'heures devait être suffisant mais que le droit de faillite et de procédures analogues ne fait pas partie de la matière couverte par l'enseignement suivi.

3. La disposition reprise en annexe I a été «adaptée» de manière à prendre en considération l'avis émis le 17 mai 2001 par le Conseil supérieur (hypothèse dans laquelle la note du Conseil de l'IEC a été conçue).

Tableau 1

| Matières relatives à la première partie de l'examen d'aptitude visées dans l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable - La première partie de l'examen d'aptitude porte sur les matières suivantes (Article. 3, § 1er) : a) | Matières IEC (applicables aux candidats experts-comptables)  |
|--|--|
| – Révision comptable   | 13 Contrôle externe  |
| – Analyse et critique des comptes annuels  | 3 Analyse et critique des comptes annuels  |
| – Comptabilité générale, y compris la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises  | 1 Comptabilité générale  |
| – Comptes consolidés, y compris les règles légales relatives à ces comptes   | 2 Comptes consolidés   |
| – Comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion  | 4 Comptabilité analytique et de gestion  |
| – Contrôle interne   | 12 Contrôle interne  |
| – Normes concernant l'établissement de comptes annuels et de comptes consolidés ainsi que les modes d'évaluation des postes du bilan et de détermination du résultat   |  |
| – Normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable et le contrôle légal des documents comptables ainsi que les personnes effectuant ce contrôle  | 7 Responsabilité professionnelle, déontologie, missions spéciales  |
| – Organisation des services comptables et administratifs des entreprises   | 6 Organisation de l'entreprise   |
| b) dans la mesure où cela intéresse l'expertise comptable et le contrôle des comptes   |  |
| – Droit de faillite et procédures analogues  |  |
| – Droit fiscal   | 10 Fiscalité directe : principes généraux de droit fiscal (ou intitulé similaire, tel que droit fiscal), impôt des personnes physiques, impôt des sociétés |
|  | 11 Fiscalité indirecte : TVA   |
| – Droit civil et commercial, y compris le droit des sociétés   | 5 Droit des sociétés et commercial   |
|  | 8 Droit civil  |
| – Droit du travail et de la sécurité sociale   | 9 Droit social   |
| – Systèmes d'information et d'informatique   | 14 Informatique  |
| – Economie d'entreprise, économie générale, économie politique et économie financière  | 16 Economie d'entreprise, économie générale, économie politique et économie financière   |
| – Mathématiques et statistiques  | 15 Mathématique et statistiques  |
| – Principes fondamentaux de gestion financière des entreprises, y compris le contrôle des comptes  | 17 Principes de gestion financière   |



### 3. Examen des matières sur lesquelles porteraient les dispenses pour les conseils fiscaux

En annexe I figure un extrait du § 2 de l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal<sup>4</sup> relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal reprenant la liste des matières sur lesquelles porteraient l'examen d'admission des conseils fiscaux.

Sur la base du tableau 2 repris ci-après comparant les matières visées dans l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal avec les matières énumérées dans la note soumise pour avis, le Conseil supérieur constate que, **outre différents regroupements de matières** (fiscales et juridiques), **trois matières** relatives à l'examen d'admission visées dans le § 2 de l'avant-projet d'arrêté royal (repris en annexe I) **ne sont pas reprises** dans la liste des matières: «droit comptable», «législation relative aux entreprises en difficulté» et «principes d'économie d'entreprise, d'économie politique et d'économie financière».

Par contre, le Conseil supérieur constate que la note approuvée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux **mentionne la matière «Organisation de l'entreprise» qui ne fait pas partie des matières** auxquelles sont soumis des candidats conseils fiscaux dans le cadre de leur examen d'admission.

Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que **les candidats conseils fiscaux** qui pré-

senteront l'examen d'admission en février / mars 2002 **ne seront interrogés que sur une partie des matières fiscales**. Cette situation, commune aux experts-comptables et aux conseils fiscaux, devra être réexaminée ultérieurement à l'aune du nouvel arrêté royal pour les personnes qui ont présenté l'examen d'admission mais n'ont réussi qu'une partie des matières. Il est par contre logique que les candidats – qu'ils soient candidats experts-comptables ou candidats conseils fiscaux – qui auront réussi l'ensemble des matières couvertes par l'examen de la session de février / mars 2002 et auront dès lors été admis au stage ne devront pas présenter ultérieurement dans le courant de leur stage un examen théorique relatif à ces quatre autres matières fiscales.

Enfin, d'une comparaison des matières applicables aux experts-comptables et de celles applicables aux conseils fiscaux, il ressort que les **regroupements de certaines matières sont différents**:

- *Matières applicables aux experts-comptables*:  
Droit des sociétés et commercial  
Droit civil
- *Matières applicables aux conseils fiscaux*:  
Droit des sociétés  
Droit commercial et civil

Ces différences de regroupements nuisent, de l'avis du Conseil supérieur, à la clarté des critères d'octroi de dispenses.

4. La disposition reprise en annexe I a été «adaptée» de manière à prendre en considération l'avis émis le 17 mai 2001 par le Conseil supérieur (hypothèse dans laquelle la note du Conseil de l'IEC a été conçue).

Tableau 2

| Matières visées dans l'avant-projet d'arrêté royal du .... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (adapté compte tenu des remarques formulées par le Conseil supérieur dans le cadre de son avis du 17 mai 2001) L'examen d'admission au stage de conseil fiscal porte sur les matières suivantes (Article 3, § 2): | Matières IEC (applicables aux candidats conseils fiscaux)  |
|---|--|
| – Comptabilité générale   | 1 Comptabilité générale  |
| – Droit comptable   |  |
| – Principes généraux de droit fiscal  | 2 Fiscalité directe: principes généraux de droit fiscal (ou intitulé similaire, tel que droit fiscal), impôt des personnes physiques, impôt des sociétés |
| – Impôt des personnes physiques   |  |
| – Impôt des sociétés  |  |
| – taxe sur la valeur ajoutée  | 3 Fiscalité indirecte: TVA   |
| – principes de droits d'enregistrement et de succession   |  |
| – principes de taxes régionales et locales  |  |
| – principes de droit fiscal européen & international  |  |
| – procédure fiscale   |  |
| – <i>Si approche de lege lata</i><br>normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales du conseil fiscal;  | 4 Responsabilité professionnelle, déontologie, missions spéciales  |
| <i>Si approche de lege ferenda</i><br>normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables   |  |
| – droit des sociétés et législation relative aux entreprises en difficulté  | 5 Droit des sociétés   |
| – principes de droit civil et commercial  | 6 Droit commercial et droit civil  |
| – principes de droit du travail et de la sécurité sociale   | 7 Droit social   |
|   | 8 Organisation de l'entreprise   |
| – principes d'économie d'entreprise, d'économie politique et d'économie financière  |  |
| – systèmes d'information et informatique  | 9 Informatique   |

## 4. Modalités d'octroi des dispenses

Le Conseil supérieur a été amené à examiner les modalités d'octroi des dispenses proposées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux dans le point III de sa note, intitulé «Système de dispenses pour l'examen d'admission en 2002».

### 4.1. Enseignement supérieur de type court

- En ce qui concerne les gradués en comptabilité

Le Conseil supérieur tient à souligner que dans son avis du 17 mai 2001 **la dispense en comptabilité générale ne couvre pas le droit comptable.**

Par ailleurs, le Conseil supérieur s'interroge sur le fait que **ces candidats ne bénéficient pas d'une dispense en «Principes généraux de droit fiscal»**. Il propose dès lors d'ajouter la dispense systématique pour la matière de «Principes généraux de droit fiscal». En effet, bien que cette matière ait été intégrée avec l'impôt des personnes physiques et l'impôt des personnes morales, le Conseil supérieur propose d'identifier dans le cadre de l'épreuve écrite quelle(s) question(s) concerne(nt) les principes généraux de droit fiscal et de dispenser les gradués en comptabilité de cette(ces) question(s).

- En ce qui concerne les gradués en fiscalité

Le Conseil supérieur constate que **les candidats seront dispensés d'office des matières fiscales** dans la mesure où la session organisée en février/mars 2002 ne porte pas sur les quatre autres matières.

Comme mentionné ci-avant, cette situation, commune aux experts-comptables et aux conseils fiscaux, devra être réexaminée ultérieurement à l'aune du nouvel arrêté royal pour les personnes

qui ont présentés l'examen d'admission mais n'ont réussi qu'une partie des matières. Seuls les candidats -qu'ils soient candidats experts-comptables ou candidats conseils fiscaux- qui réussiront l'ensemble des matières couvertes par l'examen de la session de février/mars 2002 seront admis au stage et ne devront dès lors pas présenter ces quatre matières fiscales.

- En ce qui concerne les gradués en droit

Le Conseil supérieur constate que **les matières proposées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ne correspondent pas aux propositions formulées par le Conseil supérieur** dans son avis du 17 mai 2001.

Les matières pouvant conduire à une dispense systématique pour les gradués en droit se limitent, de l'avis du Conseil supérieur, aux matières suivantes:

- \* principes généraux du droit fiscal
- \* principes du droit civil et commercial
- \* principes du droit du travail et de la sécurité sociale.

Dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux devait regrouper les matières de la manière suivante «Droit des sociétés et commercial» d'une part et «Droit civil» d'autre part, les candidats gradués en droit ne pourraient être dispensés que d'une partie des questions de la matière «Droit des sociétés et commercial», en l'occurrence les questions de droit commercial.

Le Conseil supérieur tient cependant à préciser que dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux devait

décider de regrouper la matière «Droit de faillite et procédures analogues» avec le droit commercial, les gradués en droit ne pourraient être dispensés de toutes les questions relatives au droit commercial que dans la mesure où ils peuvent prouver que les cours suivis couvrent le droit de la faillite et les procédures analogues.

#### 4.2. Enseignement universitaire et supérieur de type long

##### – Critère(s) de base

En ce qui concerne le critère de base permettant aux candidats porteurs d'un diplôme universitaire ou équivalent, le Conseil supérieur constate que **le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux semble laisser le choix entre le nombre d'heures et les crédits d'études**<sup>5</sup> alors que le tableau en page 4 de la note transmise pour avis ne mentionne que le nombre d'heures requis.

Il convient de mentionner que, bien que l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur prévoit ces deux critères de base, **l'arrêté royal du 20 avril 1990** fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable **ne fait référence qu'à un seul critère de base, le nombre d'heures de cours suivies** (article 4, alinéa 2)

Dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux souhaiterait néanmoins retenir simultanément deux critères de base, le Conseil supérieur estime qu'il faut communiquer dès le départ aux récipiendaires potentiels cette double information et qu'**il faut veiller à une cohérence en tout point des deux systèmes proposés**. Compte tenu de l'information reçue, seul le système basé sur le nombre d'heures a pu être examiné par le Conseil supérieur.

##### – Nombre d'heures de cours permettant de bénéficier d'une dispense

Compte tenu de la volonté marquée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux d'aboutir à moyen terme à une partie de stage commune avec l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur a procédé à l'examen du nombre d'heures proposé pour les différentes matières, a procédé à la comparaison avec celles retenues par le Conseil de l'IRE et se félicite de constater que **pour l'essentiel une cohérence existe entre les exigences des deux Conseils**.

Le tableau ci-après reprend, à titre indicatif, les exigences du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises<sup>6</sup> (en nombre d'heures consacrées à l'étude des 17 branches d'examens d'entrée) pour octroyer des dispenses aux candidats au stage porteurs d'un diplôme universitaire et équivalent :

| Code | Matières                | Heures |
|------|-------------------------|--------|
| A1   | Comptabilité générale   | 120    |
| A2   | Analyse de bilans       | 60     |
| A3   | Comptabilité analytique | 90     |
| B1   | Droit des sociétés      | 60     |
| B2   | Droit fiscal            | 45     |
| B3   | Droit civil             | 45     |
| B4   | Droit commercial        | 30     |
| B5   | Droit social            | 30     |
| C1   | Informatique            | 120    |
| C2   | Economie d'entreprises  | 180    |
| C3   | Statistique             | 120    |
| C4   | Gestion financière      | 75     |
| D1   | Contrôle externe        | 75     |
| D2   | Consolidation           | 30     |
| D3   | Contrôle interne        | 45     |
| D4   | Droit comptable         | 45     |
| D5   | Déontologie             | 15     |

Le tableau 3 repris ci-après compare les matières applicables aux candidats experts-comptables et le nombre d'heures y associées par le Conseil de l'IEC avec les matières applicables aux candidats réviseurs d'entreprises et le nombre d'heures y associées par le Conseil de l'IRE, après avis du Conseil supérieur.

5. «Il est proposé, sur base de l'avis sus-mentionné du Conseil Supérieur des Professions Economiques, de leur accorder des dispenses pour les matières suivantes et en déterminant le nombre d'heures ou de crédits d'étude exigés. (...)», Extrait de la page 4 de la note, intitulée «Organisation de l'examen d'admission 2002», approuvée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en date du 8 octobre 2001 et transmise au Président du Conseil supérieur le 12 octobre 2001.

6. Vademecum du réviseur d'entreprises – Déontologie et normes de révision (1999), Institut des Réviseurs d'Entreprises, Ced-samsom, p. 54

Tableau 3

| Matières IEC (applicables aux candidats experts-comptables)                            | Heures | Code IRE | Matières IRE (applicables aux candidats réviseurs d'entreprises)  | Heures |
|--|--------|----------|---|--------|
| 1 Comptabilité générale  | 120    | A1       | Comptabilité générale   | 120    |
| 2 Consolidation  | 30     | D2       | Comptes consolidés  | 30     |
| 3 Analyse et critique de comptes annuels   | 60     | A2       | Analyse et critique de comptes annuels  | 60     |
| 4 Comptabilité analytique et de gestion  | 90     | A3       | Comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion (y compris gestion budgétaire et contrôle de gestion) | 90     |
| 5 Droit des sociétés et commercial   | 90     | B1       | Droit des sociétés  | 60     |
|  |        | B4       | Droit commercial, y compris les faillites et les concordats   | 30     |
| 6 Organisation des entreprises   | 15     |          |   |        |
| 7 Responsabilité professionnelle, déontologie, missions spéciales                      | 15     | D5       | Normes juridiques et professionnelles relatives à la révision et aux réviseurs d'entreprises                            | 15     |
| 8 Droit civil  | 30     | B3       | Droit civil   | 45     |
| 9 Droit social   | 30     | B5       | Droit du travail et de la sécurité sociale  | 30     |
| 10 Fiscalité directe: principes généraux de droit fiscal, I.P.P., I. Soc               | 120    |          |   |        |
| 11 Fiscalité indirecte : TVA   | 45     | B2       | Droit fiscal  | 45     |
| 12 Contrôle interne  | 45     | D3       | Contrôle interne  | 45     |
| 13 Contrôle externe  | 75     | D1       | Révision comptable  | 75     |
| 14 Informatique  | 120    | C1       | Systèmes d'information et informatique  | 120    |
| 15 Mathématique et statistique   | 120    | C3       | Mathématique et statistique   | 120    |
| 16 Economie d'entreprise, économie générale, économie politique et économie financière | 180    | C2       | Economie d'entreprises, économie politique et économie financière   | 180    |
| 17 Principes de gestion financière   | 75     | C4       | Principes généraux de gestion financière (enseignement spécifique de gestion financière)                                | 75     |
|  |        | D4       | Législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés  | 45     |

***D'une comparaison des deux systèmes en ce qui concerne les matières***, le Conseil supérieur constate :

- certains regroupements de matières (droit des sociétés, droit commercial, y compris les faillites et les concordats);
- la subdivision du droit fiscal en deux groupes de matières (fiscalité directe et fiscalité indirecte);
- la matière «organisation comptable et administrative des entreprises» qui est spécifique aux experts-comptables;
- la matière «droit comptable» qui ne figure pas dans l'état actuel de la liste des matières au niveau de l'IEC (voir ci-avant, deuxième alinéa du point 3).

***D'une comparaison des deux systèmes en ce qui concerne les heures de cours requises***, le Conseil supérieur constate que :

- le nombre d'heures requis en matière de droit civil diffère entre les deux Instituts (45 heures pour les candidats réviseurs d'entreprises – 30 heures pour les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux). Le Conseil supérieur ne perçoit pas la raison qui a amené le Conseil de l'IEC à diverger à propos de cette seule matière;
- le nombre d'heures requis en matière de droit fiscal est plus conséquent à l'IEC qu'à l'IRE. Ceci résulte logiquement de l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'IEC. De l'avis du Conseil supérieur, la comparaison des 165 heures de fiscalité (pour les quatre matières fiscales de base) avec les 300 heures de comptabilité (comptabilité générale (120 h), comptabilité analytique et budgétaire (90 h), analyste des états financiers (60 h), droit

comptable (a priori 45 h) et comptes consolidés (30 h)) semble cohérente;

- au vu de l'ensemble des heures retenues, il n'existe pas a priori de raison que le Conseil de l'IEC exige pour la matière de droit comptable plus ou moins de 45 heures, critère retenu par le Conseil de l'IRE;
- la matière «organisation comptable et administrative de l'entreprise», spécifique aux experts-comptables, fera l'objet d'une dispense dans la mesure où le candidat expert-comptable a suivi 15 heures de cours en la matière.

***Il serait, de l'avis du Conseil supérieur, utile de définir clairement la portée de cette matière de manière à pouvoir identifier les cours concernés.*** Deux interprétations peuvent de l'avis du Conseil supérieur être donnée à ce cours: les notions de base en management ou l'organisation en tant que telle des services administratifs et comptables des entreprises.

Dans la mesure où l'article 34, 3° de la loi du 22 avril 1999 définit cette mission comme faisant notamment partie de la mission de l'expert-comptable, le Conseil supérieur estime que la deuxième interprétation devrait être retenue. Les 15 heures retenues par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux semble dans ce cas fondées.

Dans la mesure où la première interprétation devait être retenue, le Conseil supérieur estime que 15 heures de cours généraux de management sont insuffisantes et propose d'augmenter le nombre d'heures à 30.

## 5. Remarques relatives au déroulement de l'examen

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sur les **délais d'information** des candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux.

La note ne comprenant pas de règle en matière de délais d'information, le Conseil supérieur propose **que les personnes** inscrites à la première partie de l'examen d'aptitude (examen d'admission) **soient informées, au plus tard un mois avant la date de l'examen, des dispenses dont ils peuvent bénéficier et du statut de ces dispenses**. Ce délai d'un mois correspond à ce qui a été proposé par le Conseil supérieur dans son avis du 17 mai 2001 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal réglementant l'accès à la profession des membres de l'IEC.

- Le Conseil supérieur souhaite par ailleurs attirer l'attention du Conseil de l'IEC sur le fait que, dans la mesure

où il souhaite s'aligner sur la proposition formulée par le Conseil supérieur dans son avis du 17 mai 2001, **la portée de certaines matières sur lequel porte l'examen d'admission diffère selon que le récipiendaire souhaite devenir expert-comptable ou conseil fiscal**. Il s'agit des normes juridiques et professionnelles (si approche de lege lata), d'une part, et du droit comptable, d'autre part.

Par ailleurs, au vu des regroupements décidés par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et des dispenses systématiques dont bénéficient les gradués, certaines matières de l'examen doivent également pouvoir être subdivisées.

Le Conseil supérieur propose de tenir compte de ces spécificités en indiquant pour les matières concernées, quelles sont les questions relatives à chacune des subdivisions pouvant faire l'objet d'une dispense partielle.

## 6. Qualité de l'information des récipiendaires

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux sur **l'importance que revêtira l'information communiquée**:

7. Cela concerne pour l'essentiel les personnes qui souhaitent s'orienter exclusivement vers la reconnaissance du titre de conseil fiscal. Celles-ci pensaient en effet devoir attendre la session suivant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions en matière d'accès à la profession pour pouvoir présenter – tout ou en partie – l'examen d'admission. D'autres personnes souhaitant devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal pourraient également désirer s'inscrire de manière à bénéficier du système de dispenses mis en place par le Conseil de l'IEC en vue de la session de février/mars 2002.

- aux candidats stagiaires;
- aux personnes ayant émis le souhait d'entamer la procédure permettant de devenir expert-comptable et qui se sont inscrites à la session de février/mars 2002 avant la diffusion de l'information relative aux dispenses auprès des candidats stagiaires;
- aux personnes non inscrites en date de la diffusion de l'information relative aux

dispenses qui souhaitent cependant s'inscrire à l'examen d'admission<sup>7</sup>.

Les deux premiers groupes devront être informés au plus tôt par courrier personnalisé tandis que le troisième groupe ne pourra être identifié a priori. Une conférence de presse et une information complète sur le site internet de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux s'avèrera dès lors nécessaire.

\*  
\* \*

Le Conseil supérieur estime par ailleurs que la **sécurité juridique** voulue ne pourra

être assurée que dans la mesure où les candidats experts-comptables ayant déjà présenté certaines matières de l'examen d'admission et les personnes qui prennent part à la session organisée en février/mars 2002 sont **clairement informés**:

- du choix à effectuer par chacun entre l'examen d'admission (et le stage qui en suivra) permettant de devenir expert-comptable et/ou celui permettant de devenir conseil fiscal; une information claire quant à la portée de l'examen d'admission, du stage et de l'examen d'aptitude relatif au port de ces deux titres ainsi que des missions qui pourront être effectuées en cas d'obtention d'un des deux titres (ou des deux titres) devra être donnée avant que le choix ne doive être effectué par les candidats au stage;
- du maintien des acquis antérieurs<sup>8</sup> (candidats experts-comptables ayant réussi certaines matières au cours d'une ou de plusieurs épreuves antérieures);
- du droit de tous les participants (y compris les personnes qui ont déjà présenté certaines matières au cours de sessions antérieures) à la session de février/mars 2002 de l'examen d'admission de bénéficier de dispenses pour les matières restant à présenter, en précisant la règle applicable (différant selon que le candidat est porteur d'un diplôme universitaire (ou équivalent) ou d'un graduat) ainsi que les modalités pratiques permettant de bénéficier de ces dispenses (délais pour introduire le dossier, signature des établissements universitaires et équivalents, documents à annexer, etc). Le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux devrait en particulier envisager le traitement particulier d'un candidat n'ayant pas réussi toutes les matières mais qui, sur la base du système de dispenses proposé,

n'aurait plus de matières à présenter (date de l'entrée en stage spécifique ou non);

- du maintien des acquis antérieurs pour les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux ayant pris part à la session de février/mars 2002 pour les sessions ultérieures (a priori les matières réussies ne doivent pas être représentées; il faut par ailleurs préciser si toutes les (ou certaines des) dispenses restent valables ou pourraient être soumises aux nouveaux critères lors de la prochaine session en 2003).

Il faut en particulier souligner:

- le statut particulier des matières sur lesquelles ne portent clairement pas l'examen d'admission (première partie d'examen d'aptitude): principes de droits d'enregistrement et de succession, principes de fiscalité régionale et locale, principes de droit fiscal européen et international et procédure fiscale;
- le statut particulier des matières qui ont été regroupées pour déterminer les dispenses à accorder au cours de la session organisée en 2001 (principes généraux de droit fiscal, impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, regroupés en deux blocs (fiscalité directe et fiscalité indirecte)) mais également le regroupement de droit des sociétés et de droit commercial;

- du statut des dispenses accordées en 2002 par le Conseil de l'IEC à un candidat conseil fiscal en vue de lui permettre de passer l'examen d'admission, voire de commencer son stage, avant l'entrée en vigueur du nouvel arrêté royal<sup>9</sup>, qui demanderait ultérieurement de pouvoir porter le titre d'expert-comptable.

8. Le problème pourrait en particulier se poser pour les candidats experts-comptables ayant déjà réussi certaines matières au cours d'une session précédente. S'ils ont réussi la matière fiscale, ils doivent être clairement informés que cette dispense reste acquise, même s'ils optent pour le stage simultané d'expert-comptable et de conseil fiscal.

9. Matières concernées:

- révision comptable;
- analyse et critique des comptes annuels;
- comptes consolidés;
- comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion;
- contrôle interne;
- droit comptable (partie de la législation relative aux comptes consolidés);
- organisation des services comptables et administratifs des entreprises;
- principes de mathématique et statistique;
- gestion financière des entreprises, y compris l'analyse, par les procédés de la technique comptable, de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- dans la mesure où l'approche de *lege lata* est suivie par le Gouvernement, normes juridiques et professionnelles concernant les autres missions légales de l'expert-comptable.



## 7. Qualité de l'information des établissements d'enseignement universitaire et équivalent

En ce qui concerne les diplômes universitaires et équivalents, il sera demandé aux services administratifs des institutions concernées de parapher les dossiers dûment complétés par les candidats experts-comptables et/ou conseils fiscaux.

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux que malgré que le système proposé est relativement proche de celui appliqué par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, **il faudra veiller à la bonne information des facultés concernées**, en l'occurrence et pour l'essentiel les facultés de sciences économiques et de droit.

Le Conseil supérieur tient **en particulier** à souligner que **les représentants des facultés de droit** ne sont confrontés qu'occasionnellement avec le système de dispenses de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises alors que les conseils fiscaux sont dans une large mesure issus de cette faculté.

Le Conseil supérieur propose au Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux **d'informer au plus tôt** les Président(e)s et Secrétaire administratif(ve)s des facultés concernées.

De même, il est important de l'avis du Conseil supérieur que les établissements d'enseignement universitaire et équivalents soient **en particulier informés des matières spécifiques aux experts-comptables et/ou conseils fiscaux**:

- la subdivision de la matière de «droit fiscal» en fiscalité directe et indirecte et le traitement particulier des cours généraux en matière fiscale;
- la portée de la matière «organisation de l'entreprise» qui est spécifique aux experts-comptables et qui découle des activités de l'expert-comptable définies sous l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscale<sup>10</sup>;
- le regroupement de la matière «droit commercial» et de la matière «droit des sociétés» et, le cas échéant, de l'importance d'un enseignement en matière de «droit des faillites et procédures analogues».

10. «Les activités d'expert-comptable consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les matières suivantes :

(...)

3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises; (...)» (extrait de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales).

## Annexe I

Avant-projet d'arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (simulation sur la base de l'avis émis par le Conseil supérieur le 17 mai 2001)

**Art. 3. § 1<sup>er</sup>.** L'examen d'admission au stage d'expert-comptable porte sur les matières suivantes :

- révision comptable;
- analyse et critique des comptes annuels;
- comptabilité générale;
- comptes consolidés;
- comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion;
- contrôle interne;
- législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés;
- organisation des services comptables et administratifs des entreprises;
- principes de mathématique et de statistique;
- gestion financière des entreprises, y compris l'analyse, par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- principes généraux de droit fiscal;
- impôt des personnes physiques;
- impôt des sociétés;
- taxe sur la valeur ajoutée;
- principes de droits d'enregistrement et de succession;
- principes de fiscalité régionale et locale;
- principes de droit fiscal européen et international;
- procédure fiscale;
- *Si de lege lata*  
normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales de l'expert-comptable et du conseil fiscal;
- *Si de lege ferenda*  
normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le

conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables

- droit des sociétés et législation relative aux entreprises en difficulté;
- principes de droit civil et commercial;
- principes de droit du travail et de la sécurité sociale;
- principes d'économie d'entreprise, d'économie générale et d'économie financière;
- systèmes d'information et d'informatique.

(...)

**§ 2.** L'examen d'admission au stage de conseil fiscal porte sur les matières suivantes :

- comptabilité générale;
- législation relative aux comptes annuels;
- principes généraux de droit fiscal;
- impôt des personnes physiques;
- impôt des sociétés;
- taxe sur la valeur ajoutée;
- principes de droits d'enregistrement et de succession;
- principes de fiscalité régionale et locale;
- principes de droit fiscal européen et international;
- procédure fiscale;
- *Si de lege lata*  
normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales du conseil fiscal;
- *Si de lege ferenda*  
normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables
- droit des sociétés et législation relative aux entreprises en difficulté;
- principes de droit civil et commercial;
- principes de droit du travail et de la sécurité sociale;
- principes d'économie d'entreprise, d'économie politique et d'économie financière;
- systèmes d'information et informatique.

(...)

## Annexe II :

## Comparaison de l'arrêté royal actuel en matière d'accès à la profession avec l'avant-projet d'arrêté royal examiné par le Conseil supérieur

Arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable (MB du 26 avril 1990)

La première partie de l'examen d'aptitude porte sur les matières suivantes (article 3, § 1<sup>er</sup>):

a)

- 1 révision comptable
- 2 analyse et critique des comptes annuels
- 3 comptabilité générale, y compris la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises
- 4 comptes consolidés, y compris les règles légales relatives à ces comptes
- 5 comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion
- 6 contrôle interne
- 7 normes concernant l'établissement des comptes annuels et de comptes consolidés ainsi que des modes d'évaluation des postes du bilan et de détermination du résultat
- 8 normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable et le contrôle légal des documents comptables ainsi que les personnes effectuant ce contrôle
- 9 organisation des services comptables et administratifs des entreprises

Avant-projet d'arrêté royal du ... relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (simulation sur la base de l'avis émis par le Conseil supérieur le 17 mai 2001)

L'examen d'admission au stage d'expert-comptable porte sur les matières suivantes (article 3, § 1<sup>er</sup>) :

- 1 révision comptable
- 2 analyse et critique des comptes annuels
- 3 comptabilité générale
- 4 comptes consolidés
- 5 comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion
- 6 contrôle interne
- 7 législation relative aux comptes annuels et aux comptes consolidés
- 19 *Si approche de lege lata*  
normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et les autres missions légales de l'expert-comptable et du conseil fiscal ;  
*Si approche de lege ferenda*  
normes juridiques et professionnelles concernant l'expertise comptable, le conseil fiscal et le contrôle légal des documents comptables;
- 8 organisation des services comptables et administratifs des entreprises

**Annexe II :**  
**Comparaison de l'arrêté royal actuel en matière d'accès à la profession**  
**avec l'avant-projet d'arrêté royal examiné par le Conseil supérieur**  
 (suite)

b) dans la mesure où cela intéresse l'expertise comptable et le contrôle des comptes:

|   |  |
|---|--|
|   | 20 droit des sociétés et législation relative aux entreprises en difficulté  |
| 1 droit de faillite et procédures analogues   | 11 principes généraux de droit fiscal  |
| 2 droit fiscal  | 12 impôt des personnes physiques   |
|   | 13 impôt des sociétés  |
|   | 14 taxe sur la valeur ajoutée  |
|   | 15 principes de droit d'enregistrement et de succession  |
|   | 16 principes de fiscalité régionale et locale  |
|   | 17 principes de droit fiscal européen et international   |
|   | 18 procédure fiscale   |
| 3 droit civil et commercial, y compris le droit des sociétés                                      | 21 principes de droit civil et commercial  |
| 4 droit du travail et de la sécurité sociale  | 24 principes de droit du travail et de la sécurité sociale   |
| 5 systèmes d'information et d'informatique  | 17 systèmes d'information et informatique  |
| 6 économie d'entreprise, économie générale, économie politique et économie financière             | 23 principes d'économie d'entreprise, d'économie politique et d'économie financière  |
| 7 mathématique et statistiques  | 9 principes de mathématique et de statistique  |
| 8 principes fondamentaux de gestion financière des entreprises, y compris le contrôle des comptes | 10 gestion financière des entreprises, y compris l'analyse, par les procédés de la technique comptables de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques |

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

**Avis du 14 novembre 2001 portant sur les normes  
relatives au contrôle des apports en nature  
et des quasi-apports**

# annexe III

## Synthèse

*Eu égard aux évolutions observées depuis quelques années – que ce soit au niveau international, européen ou national – et à la réaction de certains organes de contrôle prudentiel des sociétés cotées sur des bourses de valeurs mobilières, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été amené à préciser et à revoir la portée de la mission des réviseurs dans le cadre du contrôle des apports en nature et des quasi-apports.*

*D'une manière générale, après examen du contexte actuel au niveau international, le Conseil supérieur soutient l'approche retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et se félicite du comportement proactif d'autorégulation en cette matière.*

*Il convient de noter à ce propos que, compte tenu des dispositions du Code des sociétés, le contrôleur légal des comptes est légalement appelé à effectuer toute mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport dans la société dans laquelle il est commissaire. Ceci implique que cette mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport ne peut consister en une «fairness opinion», sous peine de porter atteinte à l'indépendance de l'auditeur dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes.*

*Il importe dès lors que les méthodes retenues pour procéder à l'évaluation de l'apport en nature ou du quasi-apports ainsi que l'évaluation proprement dite de l'élément apporté relèvent de la compétence de l'organe de gestion.*

*Différentes remarques sont cependant formulées par le Conseil supérieur, notamment en ce qui concerne la cohérence de cette norme par rapport aux autres normes et recommandations de révision applicables dans le cadre du contrôle des comptes.*

## Table des matières

Introduction

A. Avis du Conseil supérieur

B. Préliminaire

1. Synthèse de la situation actuelle quant à la portée de la mission de l'auditeur

1.1. Aux Etats-Unis

1.2. Au niveau international – Travaux de l'IFAC

1.3. Au niveau européen

1.4. Au niveau belge – Historique des dispositions contenues dans le Code des sociétés

2. Avis du Conseil supérieur quant à la portée de la mission du reviseur

3. Cohérence du projet de normes en matière d'apports en nature et de quasi-apports par rapport aux autres normes et recommandations de révision

3.1. Acceptation de la mission

3.2. Fraudes et actes illégaux

3.3. Utilisation des travaux d'un expert

3.4. Autres remarques ayant trait à d'autres normes ou recommandations de révision

4. Changement des références aux textes légaux et autres modifications découlant de l'entrée en vigueur du Code des sociétés

4.1. Nouvelle terminologie

4.2. Changement de références aux textes légaux

5. Autres changements apportés au projet de normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports et commentaires complémentaires

Annexe 1 : Extraits du modèle de rapport relatif à l'accord entre la SEC et la Consob

Annexe 2 : Extraits de la Deuxième directive européenne

## A. Introduction

Le projet de normes soumis pour avis vise à modifier les normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports, adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 1<sup>er</sup> septembre 1995.

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

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé le 17 juillet 2001 l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur ce projet de normes. Les changements principaux apportés par rapport aux normes en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1996 trouvent leur origine dans les éléments suivants :

- il ressort des évolutions, que ce soit au niveau national, européen ou international, qu'un auditeur risque de compromettre son indépendance dans le cas où il doit donner son avis sur le caractère légitime et équitable d'une opération (« fairness opinion »). Des précisions quant à la portée de l'intervention du réviseur d'entreprises ont dès lors été ajoutées dans le projet de normes. On citera, à titre d'exemples, l'ajout de précisions quant à l'organe chargé de l'évaluation de l'apport en nature ou du quasi-apport, les modifications du contenu du rapport (par exemple, la suppression du contrôle du caractère légitime et équitable de la rémunération de l'apport (anciennement § 2.5)) ou encore l'ajout de dispositions relatives à l'identification d'opérations de blanchiment dans le cadre d'une opération d'apport en nature ou de quasi-apport ;
- une modification des références aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales s'imposait depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés.

## B. Avis du Conseil supérieur

**P**réliminaire

Le Conseil supérieur estime que le texte remis n'est pas un changement de la norme existante mais plutôt une proposition de remplacement de la norme actuelle. Il propose dès lors d'introduire dans la partie introductive de la norme la phrase suivante : « Les normes du 1<sup>er</sup> septembre 1995 relative au contrôle des apports et des quasi-apports sont abrogées. ».

Après examen du projet de normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports, le Conseil supérieur constate que d'une manière générale les principales modifications apportées aux normes existantes ont pour objectif de tenir compte des évolutions récentes du cadre légal et normatif que ce soit aux Etats-Unis, au niveau international ou au niveau belge.

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

## 1. Synthèse de la situation actuelle quant à la portée de la mission de l'auditeur

### 1.1. Aux Etats-Unis

#### 1.1.1. Travaux de l'ISB

Une réflexion a été entamée en 1999 aux Etats-Unis au sein de l'Independence Standards Board (ISB) en vue de revoir la cohérence de l'ensemble des dispositions légales et normatives prises en matière d'indépendance des auditeurs.

En novembre 1999, l'ISB publia un *Discussion Memorandum*<sup>2</sup> relatif aux «Appraisal and Valuation Services» dans lequel les questions fondamentales en matière de compatibilité entre l'indépendance des auditeurs et l'émission de «fairness opinions» furent soulevées.

#### 1.1.2. Travaux de la SEC

Les réflexions au sein de l'ISB ont été suivies un an plus tard par l'adoption par la Securities and Exchange Commission (SEC)<sup>3</sup> de nouvelles dispositions<sup>4</sup> en matière d'indépendance des auditeurs.

Le principe général énoncé par la SEC en novembre 2000 en matière de «Appraisal or Valuation Services and Fairness Opinions» est le suivant :

*« We are adopting a rule that, with some exceptions, provides that an accountant is not independent if the accountant provides appraisal or valuation services or any service involving a fairness opinion.<sup>365</sup> Appraisal and valuation services include any process of valuing assets, both tangible and intangible, or liabilities. Fairness opinions are opinions that an accounting firm provides on the adequacy of consideration in a transaction. As explained more thoroughly in the Proposing Release, if an audit firm provides these services to an audit client, when it is time to audit the financial statements the accountant could well end up reviewing his or her own work, including key assumptions or variables suggested by his or her firm that underlie an entry in the financial statements.<sup>366</sup> Where the service involves the preparation of projections of future results or future cash flows, the accountant may develop a mutuality of interest with the audit client in attaining the forecasted results. »*

Dans le document publié par la SEC en novembre 2000, il convient toutefois de relever six exceptions à ce principe général :

- « We solicited comment on whether we should provide an exception from the rule when the *amounts involved are likely to be immaterial* to the financial statements that later would be reviewed by the auditor. Several commenters stated that such an exception is warranted.<sup>367</sup> In response, we are limiting application of the rule to the provision of appraisals, valuations, or services involving a fairness opinion where it is reasonably likely that the results, individually or in the aggregate, would be material to the audit client's financial statements<sup>368</sup> or where the results would be audited by the auditor. As a general matter, auditors would be auditing the results when they perform a GAAS audit.

- The rule also contains an exception for appraisal or valuation services where *the accounting firm reviews and reports on work done by the audit client itself or an independent, third-party specialist employed by the audit client, and the audit client or specialist provides the primary support for the balance recorded in the client's financial statements*. In those instances, because a third party or the audit client is the source of the financial information subject to the review or audit, the accountant will not be reviewing or auditing his or her own work.

- Another exception allows accountants to continue to *value an audit client's pension, other post-employment benefit, or similar liabilities*, so long as the audit client has determined and taken responsibility for all significant assumptions and data underlying the valuation.<sup>369</sup> Accountants historically have provided pension assistance to their audit clients, and if appropriate persons at the audit client determine the underlying assumptions and data, we believe that independence is not impaired.

- Commenters also stated that an accountant's independence should not be deemed impaired when the accountant performs *appraisal or valuation services as a necessary part of permitted tax services*. As the rule text and this Release

2. Independence Standards Board, «Appraisal and Valuation Services», Discussion Memorandum (DM 99-3), septembre 1999 (document disponible à l'adresse suivante : <http://www.cpaindependence.org>).

3. La *Securities and Exchange Commission* est chargée du contrôle prudentiel des sociétés cotées sur une bourse de valeurs mobilières aux Etats-Unis. Elle est également compétente en matière de normalisation comptable (actuellement, cette mission est déléguée au FASB) et de normalisation en matière d'audit (actuellement, cette mission est déléguée à l'AICPA).

4. Securities and Exchange Commission, «Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», Release 33-7919 du 21 novembre 2000 (document disponible à l'adresse suivante : <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>).

365. The ISB has identified threats to the independence of firms that perform appraisal and valuation services for audit clients. See ISB, Discussion Memorandum 99-3 «Appraisal and Valuation Services» at 7-9. <http://www.cpaindependence.org/>

366. See generally Codification § 602.02.c.

367. See, e.g., Arthur Andersen Letter; Deloitte & Touche Letter; PricewaterhouseCoopers Letter.

368. Of course, reference to financial statements includes results of operations, financial conditions and cash flows.

369. AICPA Code of Professional Conduct, ET § 101.05 states that an auditor's independence would not be impaired in connection with appraisal and valuation services «when all significant matters of judgment are determined or approved by the client and the client is in a position to have an informed judgment on the results of the valuation.»



make clear, accountants will continue to be able to provide tax services to audit clients. A few commenters pointed out, however, that unless accountants can perform appraisal and valuation services that are part of a tax planning strategy or for tax compliance purposes, the client would not hire the accountant to provide tax services.<sup>370</sup> The final rule makes clear that accountants can perform appraisal and valuation services for those purposes without impairing independence.

- Commenters requested an exception for appraisal and valuation services where the services are for non-financial purposes. Because our principal concern about appraisal and valuation services is that they lead auditors to audit their own work, so long as the results do not affect the financial statements, appraisal or valuation services performed for non-financial purposes do not impair an auditor's independence.
- At least one commenter suggested that we include an exception for purchase price allocations.<sup>371</sup> An exception is not appropriate here because these allocation decisions, particularly those regarding the valuation of intangible assets, can have a direct, significant, and immediate impact on companies' financial statements. For example, where a company acquires another company with large, on-going in-process research and development projects, the acquiring company will need to decide how much of the purchase price to allocate to those projects. This may affect in turn the amount charged against earnings in the current year as in-process research and development expense, and the amount to be classified as goodwill and amortized against future years' earnings. Any such allocations later will be reviewed in the course of the audit, leading the firm to audit its own work.<sup>372</sup> »

La SEC a également abordé dans ce document la situation particulière dans laquelle se trouvent les sociétés de droit étranger dont les titres sont cotés sur un marché financier américain en annonçant qu'elle est disposée à trouver une accord permettant de prendre en considération, d'une part, les dispositions nationales auxquelles sont soumises les entreprises

étrangères cotées aux Etats-Unis (à l'instar de toutes les autres sociétés ayant leur siège social dans ce même pays) et, d'autre part, les réglementations adoptées par la SEC américaine :

« Finally, commenters raised concerns about the restriction on the provision of contribution-in-kind reports.<sup>373</sup> We have removed the language in the rule referring to contribution-in-kind reports because we view such reports to be akin to fairness opinions, which are restricted under the final rules. *We understand from commenters that certain foreign jurisdictions require auditors to issue contribution-in-kind reports for their audit clients*<sup>374</sup> and that, in some European jurisdictions, auditors may be appointed or approved by an administrative or judicial authority to act as an independent expert and issue a contribution-in-kind report for the audit client.<sup>375</sup> The Commission is sensitive to those issues and in the past has worked with foreign regulators and companies to reach an acceptable resolution.<sup>376</sup> We will continue our practice of determining whether to accept a contribution-in-kind report on a case-by-case basis. In this regard, we encourage registrants and their auditors to contact the staff to discuss particular situations where a foreign jurisdiction requires a contribution-in-kind report to enable the staff to work with the registrant and the foreign jurisdiction in reaching an appropriate resolution. »

## 1.2. Au niveau international – Travaux de l'IFAC

Dans le cadre de la révision de son Code éthique, l'International Federation of Accountants (IFAC) a examiné<sup>5</sup> la problématique de l'indépendance de l'auditeur dans différentes situations. En ce qui concerne le problème de risques de perte d'indépendance et en particulier le risque lié à l'évaluation de travaux antérieurs effectués par le même auditeur (Self-Review Threat), il convient de souligner que de l'avis de l'IFAC (§ 8.27) :

« "Self-Review Threat" occurs when (1) any product or judgment of a previous assurance engagement or non-assurance engagement needs to be re-evaluated in reaching conclusions on the assurance engagement or (2) when a member of the assurance team was previously a director or officer of the assurance client or was an employee in a position to affect the subject matter of the assurance engagement.

370. See, e.g., Arthur Andersen Letter.

371. Deloitte & Touche Letter.

372. We note in this regard, that if an acquisition individually, and when aggregated with other acquisitions reflected in the financial statements, is immaterial to the audit client's financial statements, then assisting in the allocation of the purchase price would not fall within the conditions of the rule and therefore would not be deemed to impair the auditor's independence.

373. See, e.g., Deloitte & Touche Letter; Ernst & Young Letter; Letter of KPMG Europe (Sept. 22, 2000).

374. Ernst & Young Letter.

375. See e.g., Deloitte & Touche Letter; Letter of KPMG Europe (Sept. 22, 2000).

376. See Letter from Lynn Turner, Chief Accountant, SEC, to Antonio Rosati, CONSOB (Aug. 24, 2000). In that letter, our Chief Accountant did not deem the auditor's independence to be impaired where there were certain agreed-upon procedures for the contribution-in-kind report and the accountant represented in the report that the report did not express an opinion on the fairness of the transaction, the value of the security, or the adequacy of consideration to shareholders. This letter is available on our website.

5. « Independence », International Federation of Accountants, Exposure Draft (Response Due Date June 30, 2001), avril 2001. Ce document est disponible sur le site internet suivant: <http://www.ifac.org>.

Examples of circumstances that may create a self-review threat include, but are not limited to:

- (a) a member of the assurance team being, or having recently been, a director or officer of the assurance client;
- (b) a member of the assurance team being, or having recently been, an employee of the assurance client in a position to affect the subject matter of an assurance engagement;
- (c) performing services for an assurance client that directly affect the subject matter of an assurance engagement; and
- (d) preparation of original data used to generate financial statements or preparation of other records that are the subject matter of an assurance engagement.

A self-review threat may arise in relation to non-assurance services provided by a firm that are subsequently reviewed as part of a non-audit assurance engagement. Consideration should be given to the significance of the firm's involvement with the subject matter and whether any identified threats to independence could be reduced to an acceptable level by the application of safeguards, or whether the engagement should be declined. When the non-assurance services are not related to the subject matter of the non-audit assurance engagement, the threats to independence will generally be insignificant».

Des mesures de «safeguards» relatives aux missions d'évaluation ont également été avancées par l'IFAC, dans ce même document, sous les paragraphes 8.157 à 8.160.

### 1.3. Au niveau européen

1.3.1. Livre vert de la Commission européenne et travaux de la FEE en 1996

Dès 1996, la Commission européenne soulevait le problème d'indépendance du contrôleur légal des comptes dans le Livre vert qu'elle publiait à l'époque<sup>6</sup> et estimait que «dans tous les cas, le contrôleur légal doit veiller à ce que ni lui ni son cabinet n'interviennent dans l'entreprise d'un client au niveau de la gestion ou des prises de décision. Le contrôleur légal ne doit

pas participer à la préparation des états financiers de son client, ni participer à l'évaluation des éléments d'actif ou de passif à des fins d'enregistrement dans les états financiers, ...». (extrait du paragraphe 4.41).

Le Livre vert de la Commission européenne a été précédé d'une étude<sup>7</sup> effectuée par la Fédération des Experts-comptables Européens, publiée en janvier 1996, dans laquelle était notamment soulevé le problème de l'indépendance de l'auditeur. Parmi les risques ou les menaces de perte d'indépendance figurait notamment «la menace ou le risque d'auto-évaluation (self-review threat or risk)», définie comme suit: «l'apparente difficulté de rester objectif lorsqu'on effectue ce qui constitue dans les faits une auto-évaluation si, pour parvenir à des conclusions sur le contrôle légal, il est nécessaire de remettre en cause ou de réévaluer une conclusion ou un jugement quelconque issu d'une précédente mission de contrôle légal ou d'une mission autre qu'une mission d'audit».

### 1.3.2. Principes fondamentaux de l'indépendance du contrôleur légal des comptes

Plus récemment, la Commission européenne a examiné les éléments qui peuvent porter atteinte à l'indépendance de l'auditeur. On relèvera à propos des missions d'évaluation que<sup>8</sup>:

#### «7.2.3 Valuation Services

**(1) A self-review threat exists whenever a Statutory Auditor, an Audit Firm, an entity within a Network or a Partner, manager or employee thereof provides the Audit Client with valuation services that result in the preparation of a valuation that is to be incorporated into the client's financial statements.**

**(2) The significance of the self-review threat is considered too high to allow the provision of valuation services which lead to the valuation of amounts that are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent in the item concerned.**

6. «Rôle, Statut et Responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne», Livre vert de la Commission européenne, JOCE n° C321 du 28 octobre 1996.

7. «The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union» and Appendices, Fédération des Experts-comptables Européens, janvier 1996.

8. «Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles», Issued for comment by 2 March 2001, DG XV de la Commission européenne, 15 décembre 2000, 48 p. Ce document est disponible sur internet, à l'adresse suivante: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/news/independence\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf). L'extrait repris sous le point 1.3.2. a été adapté en fonction des dernières modifications apportées au texte à l'occasion de la réunion du Committee on Auditing qui s'est tenu à Oslo les 28 et 29 juin 2001.

**(3) In cases not prohibited under (2) the Statutory Auditor should consider whether additional safeguards are needed to mitigate a remaining self-review threat. In particular, where a valuation service should only be provided by an expert team with different personnel (including engagement partner) and different reporting lines to those of the audit Engagement Team.**

#### *Valuation Services*

A valuation comprises the making of assumptions with regard to future developments, the application of certain methodologies and techniques, and the combination of both in order to compute a certain value, or a range of values, for an asset, a liability or for a business as a whole. The underlying assumptions of such a valuation may relate to interpretations of the present or expectations of the future, including both general developments and the consequences of certain actions taken or planned by the *Audit Client* or anybody within its close business environment.

Engagements to review or to issue an opinion on the valuation work performed by others (e.g. engagements under Articles 10 and 27 of the 2nd Company Law Directive [77/91/EEC], Articles 10 and 23 of the 3rd Company Law Directive [78/855/EEC], or under Article 8 of the 6th Company Law Directive [82/891/EEC]), or to collect and verify data to be used in a valuation performed by others (e.g., typical “due diligence” work in connection with the sale or purchase of a business), are not regarded as valuation services under this principle.

#### *Materiality and Subjectivity*

Valuation services leading to the valuation of amounts which neither separately nor in the aggregate are material in relation to the financial statements are not considered to create a significant threat to independence.

The underlying assumptions of a valuation and the methodologies to be applied are always the responsibility of the *Audit Client* or its management. Therefore, as part of its decision-making process, the *Audit*

*Client* or its management has generally to determine the underlying assumptions of the valuation, and to decide on the methodology to be applied for the computation of the value. This is of particular importance when the valuation to be performed requires a significant degree of subjectivity, either in relation to the underlying assumptions or regarding the differences in applicable methodologies.

However, with regard to certain routine valuations, the degree of subjectivity inherent in the item concerned may be insignificant. This is the case when the underlying assumptions are determined by law (e.g., tax rates, depreciation rates for tax purposes), other regulations (e.g., provision to use certain interest rates), or are widely accepted within the *Audit Client's* business sector, and when the techniques and methodologies to be used are based on general accepted standards, or even prescribed by laws and regulations. In such circumstances, the result of a valuation performed by an informed third party, even if not identical, is unlikely to be materially different. The provision of such valuation services might therefore not compromise a statutory auditor's independence, even if the value itself could be regarded as material to the financial statements, provided that the *Audit Client* or its management has at least approved all significant matters of judgement.

#### *Additional Safeguards*

Some valuation services involve an insignificant degree of subjectivity. These could include those requiring the application of standard techniques or methodologies or where the service is a review of the valuation methods used by a third party, but where the resulting valuation is material in relation to the financial statements. In these cases, the *Statutory Auditor* should consider whether there remains a self-review threat which should be mitigated by additional safeguards. It may be appropriate to address such a threat by setting up a valuation service team separate from the *Engagement Team*, with different reporting lines for both.»

En février 2001, la Fédération des Experts-comptables Européens a par ailleurs publié

un document<sup>9</sup> dans lequel elle propose un ensemble de «safeguards» devant assurer d'une manière générale l'indépendance de l'auditeur ; ni la problématique des «*fairness opinions*», ni celle des «*valuation services*» ne sont cependant spécifiquement abordées.

Il convient de constater que ces prises de position respectives de la FEE et de la Commission européenne ne sont pas fondamentalement différentes de celles adoptées par la SEC américaine en novembre 2000 en matière de «Appraisal or Valuation Services and Fairness Opinions».

### 1.3.3. Accord entre la Consob et la SEC

En ce qui concerne la mise au point de garde-fous en matière de «fairness opinions», on constatera que la Consob italienne a signé en août 2000 un accord avec la SEC américaine en matière de fusions et de scissions<sup>10</sup>. Ce document, même s'il ne concerne pas en tant que tel les apports en nature ou les quasi-apports, est communément reconnu au niveau européen comme le document de référence en matière de positions constructives prises par la SEC en matière de «fairness opinions» dans le cas particulier des entreprises européennes cotées sur une bourse de valeurs mobilières américaine.

Il convient à ce égard de relever que l'accord entre la Consob et la SEC en matière de fusions et de scissions prévoit notamment que :

«In the United States, as noted in Rule 2-01 (c) of Regulation S-X promulgated by the SEC, to analyze an independence issue, the Commission will consider all relevant circumstances and relationships, which of course, include the provision of consulting or other professional services to the client. When looking at consulting services, the staff has found that a mutuality of interest may exist, which impairs the auditor's independence, when the service results in, among other things:

1. the auditor auditing his / her own work,
2. the auditor supplanting management's role in making corporate decisions, or

3. the auditor being perceived as an employee or management of the audit client.

For these reasons, a 1994 Staff Report on Auditor Independence notes that the Commission's staff questions the independence of auditors that issue fairness opinions or valuation reports.

Based on our discussions with you and our review of the model report, the SEC staff would not object if an auditor that performs procedures limited to those described in the report and issues the model report concludes that they are independent provided that the auditor also represented in writing that "the report does not express an opinion on the fairness of the transaction, the value of the security, or the adequacy of consideration to shareholders." The staff would also not object if the following additional representation is added, "and therefore the issuance of the report would not impair the auditor's independence under the U.S. independence requirements;" If the report relates to a transaction that is being registered with the SEC, this written representation, along with the report and the auditor's consent to include the report, also must be included in the registration statement.»

En annexe 1 sont repris quelques extraits du modèle de rapport attaché au courrier envoyé le 24 août 2000 par Mme Lynn TURNER, à l'époque Chief Accountant de la SEC à M. Antonio ROSATI, Directeur de la Consob.

### 1.3.4. Evolutions attendues

Par ailleurs, de l'information disponible actuellement, il apparaît que la Direction générale chargée du marché intérieur tente de rédiger une déclaration en matière d'apport en nature de manière à faire ressortir clairement qu'un auditeur ne procède pas à l'évaluation en tant que telle dans le cadre de ce type de mission.

L'objectif serait d'arriver à un accord entre la SEC et la Commission européenne sous forme d'une «*no action letter*». Le modèle que devrait proposer la Commission européenne partirait de l'accord signé entre la SEC et la Consob en matière de

9. «The Conceptual Approach to Protecting Auditor Independence», FEE paper, février 2001, 9 p.

10. Ce document, intitulé «Office of the Chief Accountant: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa – Auditor Independence No Action Request», est un courrier adressé par la SEC américaine à la Consob italienne traitant du rapport de l'auditeur en cas de fusions et de scissions. Il est disponible sur le site internet de la SEC, à l'adresse suivante : <http://www.sec.gov/info/accountants/noaction/italyaud.htm>.

fusions et de scissions évoqué ci-avant sous le point 1.3.3.

La deuxième directive européenne<sup>11</sup> décrit les éléments à propos desquels l'auditeur est chargé de se prononcer dans le cadre du contrôle d'un apport en nature. Un des éléments à propos desquels l'auditeur est chargé de se prononcer concerne la valeur minimale de l'apport.

Le problème essentiel réside dans le fait que la SEC n'est pas convaincue dans l'état actuel de la législation que la déclaration faite par l'auditeur dans le cadre du contrôle des apports en nature en matière de valeur minimale de l'apport lorsqu'il est par ailleurs contrôleur légal des comptes n'est pas contraire aux règles d'indépendance auxquelles sont soumises toutes les sociétés – qu'elles soient américaines ou étrangères – dont les titres sont cotés sur un marché financier américain (voir ci-avant 1.1.2.).

Force est de constater que dans certains cas, les déclarations des auditeurs ne permettent pas d'obtenir l'assurance que le contrôleur légal des comptes n'a pas procédé à l'évaluation en tant que telle de l'élément apporté.

Dans la mesure où l'évaluation devait effectivement être effectuée par un auditeur, par ailleurs chargé du contrôle légal des comptes durant le même exercice comptable, il existerait compte tenu des règles édictées par la SEC un conflit en matière d'indépendance<sup>12</sup>.

Ces évolutions au niveau international ne sont pas sans conséquence sur la manière dont doit être organisée la mission du contrôle des apports en nature et des quasi-apports en Belgique. En tant que membre de l'IFAC, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises se doit en effet tenir compte des tendances internationales de manière à assurer la crédibilité de ses membres, tant au niveau national qu'international.

#### 1.4. Au niveau belge - Historique des dispositions contenues dans le Code des sociétés

L'exposé des motifs précédant le projet de loi de 1960 visant à modifier les lois coor-

données sur les sociétés commerciales décrit l'historique de la réglementation applicable aux apports en nature. Les extraits repris ci-après permettent de retracer les changements essentiels apportés en la matière.

« Sous l'empire de la loi du 18 mai 1873, les fondateurs de sociétés réglaient comme ils l'entendaient l'évaluation et la rémunération des apports en nature. Les titres émis en représentation de ces apports pouvaient d'autre part être négociés sans entrave. (...) »

En vue de remédier [à certains] abus, le législateur introduisit en 1913 dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales deux réformes importantes :

- d'une part, l'acte constitutif ou l'acte constatant l'augmentation de capital comportant des apports en nature devrait désormais contenir des indications plus précises au sujet des apports non effectués en numéraire (art. 30 et 34) et
- d'autre part, la négociabilité des actions attribuées en rémunération était soumise temporairement à des restrictions destinées à la fois, à attirer l'attention de l'acquéreur sur les conditions de l'opération et à entraver, dans une certaine mesure, leur négociation dans le secteur.»<sup>13</sup>

Au vu des diverses critiques formulées à l'époque, un projet de loi a été déposé le 25 novembre 1960. Ce projet de loi introduisait deux ordres de mesures<sup>14</sup> :

- « En premier lieu, il organise une procédure de vérification des apports en nature confiée à un réviseur d'entreprises et prévoit la publicité du résultat de cette vérification. Il organise des sanctions civiles et pénales qui frappent ceux qui se rendent coupables de surévaluation des apports en nature.
- En contrepartie de ces mesures préventives et répressives destinées à éviter que des actions représentatives d'apports en nature soient surévalués ne soient émises, le projet [de loi] supprime le régime d'innégoziabilité institué par le législateur en 1913.»

11. Deuxième directive du Conseil du 13 décembre 1976 tendant à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties qui sont exigées dans les États membres des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (77/91/CEE), (JO n° L 26 du 31 janvier 1977, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/101/CEE du Conseil du 23 novembre 1992 (JOCE n° L 347 du 28 novembre 1992, p.64).

12. Voir à ce propos SEC, « Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements », Release 33-7919 du 21 novembre 2000, à l'adresse suivante : <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>.

13. Exposé des motifs précédant le projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, en ce qui concerne les apports en nature, Doc. Parl., Sénat, SO 1960-1961, 25 novembre 1960, n° 19, p. 2.

14. Exposé des motifs précédant le projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, en ce qui concerne les apports en nature, Doc. Parl., Sénat, SO 1960-1961, 25 novembre 1960, n° 19, p. 4.

Le rôle du réviseur dans le cadre d'un apport en nature a été défini dans le Rapport fait au nom de la Commission de la Justice en 1961 dans le cadre de l'insertion de l'article 29bis dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et à la modification de l'article 34 des mêmes lois comme suit: l'intervention du réviseur «permettra aux constituants et aux actionnaires (en cas d'augmentation de capital) de prendre leur décision sur des données objectives et vérifiées»<sup>15</sup>.

L'exposé des motifs du même projet de loi synthétise utilement le rôle respectif de l'organe de gestion et du réviseur dans le cadre des opérations d'apports en nature<sup>16</sup>:

«[Le projet de loi] oblige le *conseil d'administration* à établir un rapport spécial et circonstancié sur la consistance, l'évaluation et les conditions de chaque apport ainsi que sur l'intérêt qu'il présente pour la société.

Il prévoit en outre l'intervention d'un *réviseur* qui donnera son avis sur ce rapport.» Enfin, le contenu du rapport du réviseur a aussi été abordé dans l'exposé des motifs<sup>17</sup>: «un réviseur d'entreprises (...) fera un rapport spécial et circonstancié

portant notamment sur la description des apports en nature, la rémunération qui en est la contrepartie et les modes d'évaluation adoptés». A la lecture des travaux parlementaires de 1961-1962 relatifs à l'adoption de ces dispositions, l'opinion émise par le réviseur d'entreprises n'est toutefois pas associée à l'application du concept d'importance relative.

Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés, le 6 février 2001, les dispositions suivantes du Code des sociétés traitent les aspects essentiels des apports en nature et des quasi-apports:

Les évolutions au niveau international exposées sous les points 1.1., 1.2. et 1.3. ne sont pas sans conséquence sur la manière dont doit être organisée la mission du contrôle des apports en nature et des quasi-apports en Belgique.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a pour mission de mettre au point, ou de mettre à jour selon le cas, des normes professionnelles répondant tant aux prescriptions légales belges en la matière (exposées sous le point 1.4.) qu'aux attentes au niveau international, que ce soit des organes de contrôle prudentiel ou des tiers en général.

|      | Apports en nature    |       |                   |         | Quasi-apports  |          |
|------|----------------------|-------|-------------------|---------|--|----------|
|      | Définition           |       | Rapport           |         | Définition   | Rapport  |
|      | Consti-<br>tution    | Augm. | Capital<br>tution | Consti- | Délai de 2 ans à compter de<br>la constitution de la société |          |
| SPRL | 218                  | 312   | 219               | 313     | 220  | 222      |
| SCRL | 394                  | -     | 395               | 423     | 396, § 1 <sup>er</sup>                                       | 396, § 3 |
| SA   | 443                  | 601   | 444               | 602     | 445  | 447      |
| GIE  | -                    | -     | 844               | -       |  |          |
| SCA  | 657 (renvoi à la SA) |       |                   |         |  |          |

15. Projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, en ce qui concerne les apports en nature, Rapport du 7 février 1961 fait au nom de la Commission de la Justice par M. Van Remoortel, Doc. Parl., Sénat, SO 1960-1961, n° 125, p. 2.

16. Exposé des motifs précédant le projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, en ce qui concerne les apports en nature, Doc. Parl., Sénat, SO 1960-1961, 25 novembre 1960, n° 19, p. 5.

17. Projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, en ce qui concerne les apports en nature, Doc. Parl., Sénat, SO 1960-1961, 25 novembre 1960, n° 19, 15 p.

18. Rapport annuel IRE 1999, pp. 40-41 et Rapport annuel IRE 2000, pp. 116-117.

## 2. Avis du Conseil supérieur quant à la portée de la mission du réviseur

Des évolutions récentes, que ce soit au niveau national, européen ou international, décrites ci-avant, il ressort qu'un auditeur risque de compromettre son indépendance dans le cas où il doit donner son avis sur le caractère légitime et équitable d'une opération («fairness opinion»).

Ce nouveau contexte a amené le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises<sup>18</sup> à revoir ses normes en matières d'apports en nature et de quasi-apports.

Le Conseil supérieur tient à attirer l'attention sur le fait que la quantité d'informations contenues dans le rapport émis par le réviseur dans le cadre d'un apport en nature ou d'un quasi-apport sera réduite à la suite des modifications de normes de révision proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le Conseil supérieur apporte son soutien à cette adaptation des normes proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans la mesure où, compte tenu des discussions actuelles au niveau international, il importe qu'une clarifica-

tion soit apportée au niveau de la portée de la mission du réviseur dans le cadre d'un apport en nature ou d'un quasi-apport.

Nonobstant le souhait des autorités américaines de contrôle prudentiel, le Conseil supérieur tient à rappeler que la modification des normes proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises doit être compatible tant avec le droit national qu'avec les directives européennes.

- En ce qui concerne le Code des sociétés, les articles 219 et 313, 395 et 423 et les articles 444 et 602 précisent le *contenu du rapport du réviseur en cas d'apport en nature* (en distinguant l'apport en nature au moment de la constitution de la société et l'apport en nature dans le cadre d'une augmentation de capital).

De ces dispositions, il ressort que le rapport du réviseur doit contenir à tout le moins quatre mentions :

- faire rapport sur la description de chaque apport en nature ;
- faire rapport sur les modes d'évaluation adoptés ;
- indiquer si les valeurs auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des parts à émettre en contrepartie ;
- indiquer quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports.

Le Conseil supérieur constate que la proposition de normes du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises respecte l'obligation de mentionner ces quatre éléments. Dès lors, bien que l'information contenue dans le rapport du réviseur sera à l'avenir moins importante que par le passé, le Conseil supérieur tient à souligner qu'aucune infraction au Code des sociétés n'est à relever.

Par ailleurs, les documents parlementaires visant à confier une mission aux réviseurs dans le cadre des apports en

nature n'évoquent aucune condition supplémentaire. Au contraire, ils précisent clairement qui est chargé de l'évaluation des biens apportés, en l'occurrence l'organe de gestion.<sup>19</sup>

- Le *contenu du rapport du réviseur en cas de quasi-apport* est décrit dans les articles 222, 396, § 3 et 447. De l'examen des dispositions légales contenues dans le Code des sociétés, il ressort que le rapport doit contenir au moins les informations suivantes :
  - le nom du propriétaire du bien que la société se propose d'acquérir ;
  - la description du bien ;
  - la rémunération effectivement attribuée en contrepartie de l'acquisition ;
  - les modes d'évaluation adoptés ;
  - indiquer si les estimations auxquelles conduisent ces modes d'évaluation correspondent au moins à la rémunération attribuée en contrepartie de l'acquisition.

Le Conseil supérieur constate que les conclusions du rapport du réviseur en cas de quasi-apport contiennent ces différentes mentions.

La seule remarque formulée par le Conseil supérieur au niveau du point f) du paragraphe 5.1.2. de la version française du projet de normes consiste à souligner que le Code des sociétés utilise le mot « estimations » (article 396, § 3) ou « valeurs » (articles 222 et 447) alors que le projet de normes utilise systématiquement le mot « valeurs ».

En ce qui concerne la version néerlandaise du Code des sociétés, deux mots (« waarden » (articles 222 et 447) et « resultaat » (article 396, § 3)) sont également utilisés alors que le projet de normes n'utilisent que le mot « waarden ».

Le Conseil supérieur constate que la proposition de normes du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises respecte les mentions requises par le Code des sociétés.

Il est également utile d'examiner la portée des dispositions contenues dans la deuxième directive européenne<sup>20</sup>, dont quelques

19. Exposé des motifs précédant le projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, en ce qui concerne les apports en nature, *Doc. Parl., Sénat*, SO 1960-1961, 25 novembre 1960, n° 19, p. 5.

20. Deuxième directive du Conseil du 13 décembre 1976 tendant à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties qui sont exigées dans les États membres des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (77/91/CEE), (*JOCE* n° L 26 du 31 janvier 1977, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/101/CEE du Conseil du 23 novembre 1992 (*JOCE* n° L 347 du 28 novembre 1992, p.64).

extraits sont repris en annexe 2. Le Conseil supérieur constate que les nouvelles normes proposées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont cohérentes avec le cadre général fixé par la deuxième directive européenne en matière de droit des sociétés.

Enfin, le Conseil supérieur constate que le nouveau paragraphe 3.5.3. laisse le choix à tout réviseur de mentionner ou non dans son rapport relatif à un apport en nature ou à un quasi-apport «qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération («no fairness opinion»).

De l'avis du Conseil supérieur, le fait que dans certains rapports il soit mentionné expressément que le réviseur ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération («no fairness opinion») alors que d'autres rapports n'en font pas mention pourrait laisser supposer qu'en cas de non-mention, le réviseur pourrait se prononcer sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

Le Conseil supérieur propose dès lors au Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'opter soit pour une mention systématique, soit pour une suppression systématique de la mention, avec une préférence pour la mention systématique dans la mesure où cela contribue à la bonne information des destinataires du rapport établi en cas d'apport en nature ou de quasi-apport.

En outre, le Conseil supérieur constate que la notion de «fairness opinion» à laquelle il est fait référence dans le projet de normes n'est pas définie. Il serait dès lors utile d'ajouter une description de ce concept en particulier dans la mesure où ce concept est à la base de la modification des normes applicables actuellement dans le cadre du contrôle des apports en nature et des quasi-apports.

De l'avis du Conseil supérieur, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pourrait reprendre ou s'inspirer de la définition donnée par la SEC à propos de l'expression «fairness opinion»: «*Fairness opinions are opinions that an accounting firm<sup>21</sup> provides on the adequacy of consideration in a transaction*».

Dans un même ordre d'idées, le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de préciser dans les normes de révision relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports si le réviseur d'entreprises dans le cadre de sa mission doit donner une opinion en se basant sur l'évaluation effectuée par l'organe de gestion de l'élément apporté en partant de la valeur intrinsèque du bien (évaluation sur la base de critères objectifs) ou de la valeur du bien compte tenu de l'utilisation que pourra en faire l'entreprise.

De même, à la lecture du dernier alinéa du paragraphe 4.2.1. du projet de normes soumis pour avis<sup>22</sup>, le Conseil supérieur propose d'ajouter expressément dans la conclusion du rapport établi en cas d'apport en nature (Annexe du projet de normes soumis pour avis - point c) *in fine*) que de l'avis du réviseur il n'y a pas de surévaluation des apports en nature.

De l'avis du Conseil supérieur, le mot «manifeste» doit être supprimé sous peine d'aller à l'encontre de l'esprit de la loi décrit sous le point 1.4. du présent avis. Cette approche implique à tout le moins des adaptations aux points 1.4. *in fine*, 2.4., 3.4., 4.2. du projet de normes de révision soumis pour avis et du modèle de conclusion de rapport annexé au projet de normes de révision soumis pour avis.

### 3. Cohérence du projet de normes en matière d'apports en nature et de quasi-apports par rapport aux autres normes et recommandations de révision

Dans le cadre de l'examen du projet de normes en matière d'apports et de quasi-apports transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur a procédé à une étude des spécificités de cette mission par rapport aux missions légales de contrôle des comptes.

De cette étude, il ressort que certaines recommandations de révision applicables dans le cadre des missions légales de contrôle des comptes ne le sont pas – totalement ou en partie – dans le cadre du contrôle des apports en nature et des quasi-apports.

21. «(...) if an audit firm provides these services to an audit client, when it is time to audit the financial statements the accountant could well end up reviewing his or her own work, including key assumptions or variables suggested by his or her firm that underlie an entry in the financial statements». Dès lors la SEC a adopté le principe que «with some exceptions, (...) an accountant is not independent if the accountant provides appraisal or valuation services or any service involving a fairness opinion».

22. «La déclaration approbative même avec réserve suppose que le réviseur d'entreprises puisse mentionner dans la conclusion qu'il n'y a pas de surévaluation manifeste des apports en nature. La déclaration devra reprendre en termes clairs la raison de la réserve.» (§ 4.2.1. du projet de normes soumis pour avis).



Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises quant à la non application – totale ou partielle – de trois recommandations de révision :

- acceptation de la mission ;
- fraudes et actes illégaux ;
- utilisation des travaux d'un expert.

### 3.1. Acceptation de la mission

La recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises dispose dans son paragraphe « 1.3. Autres missions en exécution des lois sur les sociétés » que « les lois sur les sociétés imposent différentes missions de contrôle des comptes qui doivent être effectuées selon le cas par le commissaire-réviseur ou par un réviseur d'entreprises choisi par les fondateurs ou par l'organe d'administration lorsqu'il n'y a pas de commissaire-réviseur en fonction. Il s'agit, par exemple, du *contrôle des apports qui ne consistent pas en numéraire* ou du contrôle de la situation intérimaire en cas de modification de la forme juridique de la société.

Les principes établis pour le commissariat aux comptes s'appliquent également dans cette hypothèse bien que les textes légaux ne soient pas toujours aussi précis notamment en ce qui concerne le délai d'exécution de la mission et les honoraires. Pour cette raison, il est recommandé d'apporter au début de la mission toutes les précisions nécessaires pour éviter des conflits ultérieurs avec le client. En particulier, lorsque le réviseur est commissaire de la société dans laquelle il effectue la mission complémentaire, il rappellera aux administrateurs qu'ils ont l'obligation légale de mentionner dans le prochain rapport de gestion, l'objet de la mission particulière et la rémunération y afférente ».

Le Conseil supérieur estime dès lors qu'il serait utile dans le paragraphe 1.2.1. du projet de normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports de renvoyer aux paragraphes 1.2. et 1.3. de la recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises. En effet, à l'instar de ce qui est applicable d'une manière générale,

en cas de missions dans le cadre d'un apport en nature ou d'un quasi-apport (extrait du paragraphe 1.2. de la recommandation de révision du 4 février 1985), « il est prudent que les éléments suivants fassent l'objet d'un écrit du réviseur :

- a. acceptation de la mission de révision légale ;
- b. montant et modalités de la rémunération ;
- c. délais dans lesquels les rapports doivent être déposés, anticipant ceux prévus par la loi ;
- d. tâches complémentaires allant au-delà des devoirs prescrits par la loi ou les statuts sans être incompatibles avec ceux-ci ».

### 3.2. Fraudes et actes illégaux

Le paragraphe 1.2.3. du projet de normes en matière d'apports et de quasi-apports a été complété de deux alinéas exposant les règles applicables aux réviseurs confrontés à des circonstances pouvant laisser supposer l'existence d'opérations de blanchiment.

Le Conseil supérieur s'interroge sur la raison pour laquelle ces dispositions ont été intégrées dans un paragraphe relatif au refus d'accepter une mission en raison d'une insuffisance d'information. Il propose plutôt de reprendre ces règles sous un point distinct et de renvoyer au paragraphe 6.2. de la recommandation de révision du 5 juin 1998 relative aux fraudes et aux actes illégaux traitant du comportement à adopter par le réviseur lorsqu'il soupçonne l'existence d'opérations de blanchiment.

D'une manière plus générale, le Conseil supérieur estime que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises devrait étendre l'application des dispositions normatives en matière de fraudes et d'actes illégaux (actuellement uniquement applicables dans le cadre du contrôle légal des comptes) aux missions d'apports en nature et de quasi-apports.

En effet, dans son paragraphe 1.1., la recommandation de révision du 5 juin 1998 relative aux fraudes et aux actes illégaux précise qu'elle s'applique aux missions occasionnelles de contrôle « dans la mesure où les normes particulières y font référence ».

A défaut de renvoi explicite dans ce projet de normes, la recommandation relative aux fraudes et aux actes illégaux n'est pas applicable en cas de missions liées à un apport en nature ou à un quasi-apport. Ce ne serait en effet que dans la mesure où le réviseur appelé à émettre un rapport dans le cadre d'un apport en nature ou d'un quasi-apport est par ailleurs le commissaire de la société chargé du contrôle des comptes, que celui-ci serait soumis à la recommandation de révision du 5 juin 1998.

Si la mission du réviseur dans le cadre d'un apport ou d'un quasi-apport est une mission ponctuelle, il n'est pas exclu que le réviseur identifie des problèmes de fraudes ou d'actes illégaux, qu'ils soient liés à des faits de blanchiment ou non.

Le Conseil supérieur propose dès lors qu'il soit mentionné dans les normes relatives aux apports et aux quasi-apports que la recommandation de révision relative aux fraudes et aux actes illégaux est – en tout ou en partie – applicable aux missions liées à un apport en nature ou à un quasi-apport.

### 3.3. Utilisation des travaux d'un expert

Le paragraphe 3.4.1. du projet de normes dispose que « Si le réviseur d'entreprises se base sur les travaux d'un expert, celui-ci sera identifié et la date du rapport sera mentionnée. Si le rapport d'expert n'est pas complètement approuvé par le réviseur d'entreprises, ce dernier mentionnera les autres éléments sur lesquels il fonde son analyse ».

Le Conseil supérieur constate que cette disposition n'a pas été modifiée par rapport aux dispositions antérieures. Le Conseil supérieur s'interroge à ce propos sur la raison pour laquelle la règle générale stipulée dans la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert ne peut être étendue aux missions liées à un apport en nature ou à un quasi-apport.

En effet, le paragraphe 6.1. de la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert prévoit que dans la mesure où un réviseur fait appel aux travaux d'un expert

et qu'il délivre une attestation sans réserve, le fait de mentionner le recours à un expert pourrait être considéré comme une réserve ou comme une responsabilité partagée alors qu'il ne peut en être question.

Le Conseil supérieur propose dès lors d'adapter le paragraphe 3.4.1. du projet de normes de manière à s'aligner sur les dispositions générales applicables en cas de recours à un expert dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes.

Le Conseil supérieur tient à souligner que dans la mesure où le paragraphe 3.4.1. du projet de normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports devait être adapté, cela nécessiterait par ailleurs, dans un souci de cohérence, une adaptation du paragraphe 6.1. de la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert.

### 3.4. Autres remarques ayant trait à d'autres normes ou recommandations de révision

Le Conseil supérieur constate qu'au paragraphe 2.4.3. de la version française du projet de normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports, l'expression « poursuite de l'exploitation » a été maintenue.

Dans la mesure où l'expression « continuité de l'exploitation » a été retenue par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans le cadre de la version française de la recommandation de révision du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une entreprise en difficultés, le Conseil supérieur propose dans un souci de cohérence de remplacer l'expression « poursuite de l'exploitation » par l'expression « continuité de l'exploitation ».

## 4. Changements des références aux textes légaux et autres modifications découlant de l'entrée en vigueur du Code des sociétés

### 4.1. Nouvelle terminologie

A la suite de l'adoption du Code des sociétés et à son entrée en vigueur le 6 février 2001, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a décidé de remplacer cer-

taines expressions. On citera à titre d'exemples :

- « reviseur » a été transformé en « réviseur »<sup>23</sup> ;
- « commissaire-reviseur » a été transformé en « commissaire » ;
- « apport autre qu'en numéraire » a été transformé en « apport en nature » ;
- « entreprises » a été transformé en « sociétés » ;
- « conseil d'administration et gérants » a été transformé en « organe de gestion » ;
- « organe d'administration » a été transformé en « organe de gestion ».

#### 4.2. Changement des références aux textes légaux

A la suite de l'entrée en vigueur du Code des sociétés, le 6 février 2001, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a procédé à l'adaptation des renvois d'articles du Code des sociétés dans le projet de normes visant à remplacer les normes du 1<sup>er</sup> septembre 1995 relatives aux apports et aux quasi-apports.

De l'avis du Conseil supérieur, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises devrait veiller à une cohérence au niveau de l'abréviation utilisée pour renvoyer au Code des sociétés dans la version française du projet de normes. En effet, le texte soumis pour avis utilise différentes abréviations, telles que « C.Soc. », « C. Soc. », « C. Soc », « C.soc. » ou encore ou « C. soc. ».

Par contre, lorsqu'il est fait référence au Code des sociétés dans le corps même de la norme, le Conseil supérieur estime que la lisibilité du texte français pourrait être améliorée en mentionnant *in extenso* l'expression « Code des sociétés ». On citera à titre d'exemples les paragraphes 1.1., 1.1.4., al 1<sup>er</sup>, a), b) et c), 2.2.2. ou encore 2.5.3., alinéa 3. Tel est déjà le cas dans la version néerlandaise du projet de normes soumis pour avis.

*D'une manière générale*, le Conseil supérieur encourage le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à procéder dans les mois à venir à la révision des différentes normes et recommandations de révision existantes de manière à ce que les réviseurs d'entreprises puissent disposer rapidement de normes et de recommandations de révision adaptées au nouveau cadre légal.

Dans la mesure où certains changements quant au fond ont été apportés de fait au Code des sociétés dans le cadre de la codification, le Conseil supérieur est conscient que cette adaptation des normes et recommandations de révision nécessitera, le cas échéant, des adaptations – parfois légères – des normes et recommandations applicables actuellement.

*En ce qui concerne le projet de normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports*, le Conseil supérieur constate que sous le paragraphe 1.1. du projet de normes, il est renvoyé aux opérations d'apports en nature et de quasi-apports au sens du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de renvoyer au contenu du rapport du réviseur d'entreprises plutôt qu'à la définition des apports en nature, lorsque ceux-ci sont définis par le Code des sociétés, alors que le projet de normes renvoie systématiquement à la définition des quasi-apports.

Le Conseil supérieur propose dès lors de renvoyer :

- aux articles 443, 445, 601 et 657 pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ;
- aux articles 218, 220 et 312 pour les sociétés privées à responsabilité limitée ;
- aux articles 394, 396, § 1<sup>er</sup> et 423 pour les sociétés coopératives à responsabilité limitée ;
- à l'article 844 pour les groupements d'intérêt économique.

De même, au terme du deuxième alinéa du paragraphe 1.1. 3., il est proposé de renvoyer aux articles 218, 394 et 443 du Code des sociétés relatifs à la définition des

23. Dans la mesure où l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a été créé par la loi du 22 juillet 1953, le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence d'avoir remplacé dans la version française du projet d'avis « l'Institut des Réviseurs d'Entreprises » par « l'Institut des Réviseurs d'Entreprises » au point a) du paragraphe 5.1.2. du projet de normes soumis pour avis.

apports en nature plutôt qu'aux articles 219, 395 et 444 dudit Code décrivant le contenu du rapport du réviseur.

Sous le paragraphe 1.1.4., alinéa 2, b), le projet de normes traite de la situation particulière dans laquelle l'assemblée générale a décidé de l'acquisition d'un quasi-apport mais que sa décision est annulable, par exemple par défaut de rapport de réviseur. Le Conseil supérieur propose d'harmoniser les références au Code des sociétés :

- soit en faisant référence aux articles en tant que tels (222, 396 et 447) ;
- soit en mentionnant les références précises des dispositions visées (article 222, alinéa 5, article 396, § 3, alinéa 5 et article 447, alinéa 4) du Code des sociétés.

#### 5. Autres changements apportés au projet de normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports et commentaires complémentaires

Le Conseil supérieur constate que dans le projet de normes remis pour avis l'expression « cédés » a dans une large mesure été remplacée par l'expression « à céder ». Le Conseil supérieur ne formule aucune objection à l'encontre de cette modification mais préconise cependant une homogénéité dans le texte. On citera à titre d'exemples, le paragraphe 2.4.1. (1<sup>ère</sup> ligne du 1<sup>er</sup> alinéa) ou le paragraphe 2.5. (2<sup>ème</sup> ligne du 2<sup>ème</sup> alinéa).

En ce qui concerne le paragraphe 3.1.2., le Conseil supérieur constate et se félicite que le nouveau texte est plus strict que l'ancien texte (« *Si le projet de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration n'a pas pu être obtenu par le réviseur avant qu'il n'établisse son propre rapport, il en fera mention dans son rapport.* »), compte tenu de la dernière phrase ajoutée au deuxième alinéa du paragraphe 2.2.4. (« *Il ne clôturera cependant pas son rapport révisoral tant qu'il n'a pas reçu le projet de rapport des fondateurs ou de l'organe de gestion.* »).

Compte tenu de la suppression de la dernière phrase du paragraphe 4.2.3. du pro-

jet de normes de révision en matière d'apports en nature et de quasi-apports, le Conseil supérieur estime qu'il serait utile d'ajouter en début du paragraphe 4.2.3. « Sans préjudice des dispositions contenues dans le paragraphe 2.2.4. *in fine* » de manière à faire le lien avec le paragraphe 2.2.4. du projet de normes de révision en matière d'apports en nature et de quasi-apports qui précise que le réviseur ne peut clôturer son rapport révisoral tant qu'il n'a pas reçu le projet de rapport des fondateurs ou de l'organe de gestion.

Enfin, dans le cadre de l'examen du projet de normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports soumis pour avis, le Conseil supérieur s'est interrogé sur les points suivants :

- paragraphe 1.2.3., alinéa 1<sup>er</sup> : l'auditeur est-il systématiquement chargé de contrôler la propriété du bien par l'apporteur dans le cadre des apports en nature ou des quasi-apports ? Si tel est le cas, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de le mentionner expressément sous une forme positive dans un paragraphe distinct sous le point traitant des travaux de contrôle (point 2 du projet de normes) ;
- paragraphe 2.1.1. : la confirmation écrite visée sous ce paragraphe concerne-t-elle toutes les missions révisorales dont un autre réviseur aurait été chargé durant les douze derniers mois ou cela se limite-t-il aux missions légales (à toutes ou à certaines d'entre elles) ? Le Conseil supérieur souhaiterait que des précisions soient apportées en la matière dans le projet de normes ;
- paragraphe 2.4.1., deuxième alinéa : dans la mesure où le réviseur n'intervient dans la mission de contrôle des apports en nature et des quasi-apports qu'après que les modes d'évaluation n'aient été fixés et l'évaluation proprement dite ne soit effectuée par l'organe de gestion, le Conseil supérieur s'interroge sur la raison d'être de cet alinéa. Il s'interroge sur l'opportunité de transférer cette disposition sous le point 1.2. relatif à l'acceptation de la mission.

## Annexe 1

### Extraits du modèle de rapport relatif à l'accord entre la SEC et la Consob <sup>24</sup>

#### III MODEL REPORT (to be adapted depending on circumstances including cases involving “quotas”)

A. **Title:** AUDITING FIRM'S REPORT RELATING TO THE RATIO FOR THE EXCHANGE OF SHARES PURSUANT TO ART. 2501 (quinquies) OF THE ITALIAN CIVIL CODE.

B. **Addressee:** The stockholders of Company A.

C. **Objective, subject and scope of the engagement:**

C. 1) We have been appointed by (name of body/company which has made appointment) of Company A, to prepare our report on the ratio for the exchange of shares of company A and of company B, in accordance with Article 2501 (quinquies) of the Italian Civil Code. *To this end the Board of Directors of Company A has provided us with the proposed merger project together with a Report prepared by the Board which identifies, explains and justifies the exchange ratio in terms of Article 2501 (quater) of the Italian Civil Code, and the Balance Sheet situation as of ... 199Y as prepared in accordance with Article 2501 (ter) of the Italian Civil Code.*  
(...)

C. 4) Purpose and Scope of this report  
The purpose of this report is to provide the shareholders with information regarding the application of the valuation methods adopted by the Directors in determining the ratio for the exchange of shares as part of the merger process and whether, under the circumstances, such methods are reasonable and not arbitrary. *We have not performed a valuation of the Company. This was done by the Directors and the Professional Advisors appointed by them.*

*To this end, in carrying out our engagement, we have examined the valuation criteria adopted by the Board of Directors and the Professional Advisors in determining the ratio for the exchange of shares.*

D. **Documentation utilized**  
(...)

E. **Valuation methods adopted by the Boards of Directors and “Professional Advisors”**  
(...)

F. **Valuation problems encountered by the Boards of Directors and “Professional Advisors”**  
(...)

G. **Result of the valuation performed by the Boards of Directors and “Professional Advisors”**  
(...)

H. **Work done**  
(...)

I. **Comments on the suitability of the methods used and the accuracy of the accounting estimates**  
(...)

L. **Specific limitations encountered by the auditors in carrying out the engagement.**  
(...)

M. **Conclusion**

*Based on the documentation we have examined and the procedures described above, and considering the nature and extent of our work as described in this report, we believe that the valuation methods adopted by the Directors based upon the advice of their Professional Advisors are, under the circumstances, reasonable and not arbitrary and have been correctly applied by them in their determination of the ratio for the exchange of shares contained in the proposed merger project.*

24. Ce document, intitulé «Office of the Chief Accountant: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa – Auditor Independence No Action Request», est un courrier adressé par la SEC américaine à la Consob italienne traitant du rapport de l'auditeur en cas de fusions et de scissions. Il est disponible sur le site internet de la SEC, à l'adresse suivante:  
<http://www.sec.gov/info/accountants/noaction/italyaud.htm>.

## Annexe 2

### Extraits de la Deuxième directive européenne <sup>25</sup>

- L'article 10, § 2 de la deuxième directive européenne décrit les dispositions applicables en cas d'apport en nature en cas de constitution de la société (extrait) :
 

chaque État membre conformément à l'article 3 de la directive 68/151/CEE.

(...)».
- L'article 27 de la deuxième directive européenne traite quant à lui des dispositions applicables en cas d'apport en nature en cas d'augmentation de capital (extrait) :
 

«1. Les actions émises en contrepartie d'apports autres qu'en numéraire à la suite d'une augmentation du capital souscrit doivent être entièrement libérées dans un délai de cinq ans à compter de la décision d'augmenter le capital souscrit.

2. Les apports visés au paragraphe 1 font l'objet d'un rapport établi préalablement à la réalisation de l'augmentation du capital souscrit par un ou plusieurs experts indépendants de la société, désignés ou agréés par une autorité administrative ou judiciaire. Ces experts peuvent être, selon la législation de chaque État membre, des personnes physiques ou morales ou des sociétés. L'article 10 paragraphes 2 et 3 s'applique.

(...)».

25. Deuxième directive du Conseil du 13 décembre 1976 tendant à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties qui sont exigées dans les États membres des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (77/91/CEE), (JO n° L 26 du 31 janvier 1977, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/101/CEE du Conseil du 23 novembre 1992 (JOCE n° L 347 du 28 novembre 1992, p.64).

# annexe IV

## A. Introduction

Le projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière soumis pour avis vise à remplacer l'arrêté de la CBF du 6 avril 1993 portant règlement d'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs auprès des établissements de crédit et des entreprises d'investissement<sup>1</sup>.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>2</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie

d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Ministre des Finances a demandé, le 6 novembre 2001, l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur ce projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière.

## B. Avis du Conseil supérieur

Après examen du projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière, il ressort que les principales modifications apportées à l'arrêté par rapport aux dispositions actuelles sont les suivantes :

- extension de la procédure d'agrément à deux catégories de réviseurs : les réviseurs chargés du contrôle légal des comptes des compagnies financières et les réviseurs chargés du contrôle légal des comptes des organismes de placement collectif (article 1<sup>er</sup>) ;
- renforcement des moyens visant à assurer que le réviseur agréé dispose des moyens pour effectuer ce type de missions de contrôle (expérience professionnelle pertinente, bonne organi-

sation du cabinet d'audit dont relève le cas échéant le réviseur d'entreprises, organisation d'un contrôle de qualité efficace interne au cabinet) (articles 2 et 11) ;

- obligation annuelle de mettre à la disposition de la Commission bancaire et financière les éléments permettant à celle-ci de vérifier le respect permanent des conditions d'agrément (articles 4 et 12) ;
- réduction du délai nécessaire pour que l'agrément du réviseur agréé cesse, en cas de non-exercice de missions (de six ans à trois ans) (article 6) ;
- modification des règles permettant à la Commission bancaire et financière

1. Cet arrêté a été approuvé par un arrêté ministériel du 4 juin 1993, *M.B.* du 12 juin 1993, err. *M.B.* du 3 juillet 1993. Cet arrêté a par ailleurs été modifié en 1994 (arrêté du 1<sup>er</sup> février 1994 – *M.B.* du 29 juillet 1994) et en 1996 (arrêté du 21 mai 1996 – *M.B.* du 22 octobre 1996).

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

- allongement de la période pendant laquelle une société de révision peut rester agréée par la CBF alors qu'il n'y a plus qu'un seul réviseur agréé par la CBF dans la société (de 12 mois à 24 mois) (article 11).

### 1. Réviseurs concernés par la procédure d'agrément visée par l'arrêté de la CBF

- Le Conseil supérieur constate que le champ d'application du projet d'arrêté, tel que proposé par la Commission bancaire et financière en matière de procédure d'agrément des réviseurs, est étendu, d'une part, aux compagnies financières (au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 mars 1993) et, d'autre part, aux organismes de placement collectif (au sens de l'article 105, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de la loi du 4 décembre 1990).

Compte tenu du nombre important de sociétés concernées par cette extension du champ d'application<sup>3</sup>, de l'entrée en vigueur immédiate de l'arrêté dès publication au *Moniteur belge* de l'arrêté ministériel approuvant celui-ci et du fait que la plupart de ces sociétés sont déjà contrôlées par un commissaire (pas nécessairement agréé), le Conseil supérieur estime qu'il faudrait prévoir des dispositions transitoires permettant aux réviseurs en place dans les compagnies financières et dans les organismes de placement collectif de leur laisser le temps de préparer et de présenter la procédure d'agrément sans être en infraction avec les dispositions en vigueur.

Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que le nombre de réviseurs agréés par la CBF varie d'une année à l'autre autour de 50 personnes. Dans la mesure où près de 150 nouvelles sociétés devront faire appel à des réviseurs agréés par la CBF, il devrait en découler une augmentation du nombre de réviseurs agréés, dont le nombre maximum est fixé par la Commission bancaire et financière en application

du deuxième alinéa de l'article 2 de l'avant-projet d'arrêté soumis pour avis.

- Le Conseil supérieur constate que les modifications reprises aux articles 2 (relatif aux réviseurs) et 11 (relatif aux sociétés de réviseurs) visent à permettre à la Commission bancaire et financière de s'assurer que tout réviseur agréé dispose des moyens pour effectuer ce type de missions de contrôle. Les modifications concernent à la fois des exigences en termes d'expérience professionnelle pertinente et portant sur des entreprises ayant des activités de nature financière, la nécessité d'une bonne organisation du cabinet d'audit dont relève le cas échéant le réviseur d'entreprises ainsi que l'organisation d'un contrôle de qualité efficace interne au cabinet.

Même si le Conseil supérieur ne peut que se féliciter des qualités renforcées dont devront disposer les réviseurs agréés et les sociétés dans lesquelles ils sont employés, il s'interroge toutefois sur le fait de savoir si, à l'avenir, ce type de mission sera encore accessible aux réviseurs ne relevant pas d'un cabinet de taille importante:

- la nécessité de la mise en place d'un contrôle de qualité efficace au sein du cabinet ne permet à tout le moins plus à un réviseur d'entreprises (ne relevant pas d'une structure) d'être agréé;
- de même, l'exigence formulée dans les textes en projet et en termes de participation régulière à des missions d'audit portant sur des entreprises financières risque de confiner les réviseurs agréés dans un cercle fermé dans lequel il pourrait s'avérer difficile, voire impossible, à un réviseur d'entreprises qui ne fait pas partie d'une société de révision ayant une structure conséquente (cabinet de taille moyenne ou grande) d'accéder à cet agrément.

De l'avis du Conseil supérieur, la mise en œuvre de ce type de politique pourrait, le cas échéant, conduire à devoir s'interroger sur l'égalité de traitement

3. A titre d'information, quelques 100 sociétés d'investissement à capital variable belges (la catégorie de sociétés la plus importante en nombre faisant partie des «organisations de placement collectif») étaient, au 31 décembre 2000, soumises au contrôle semi-prudentiel de la CBF alors que le nombre de réviseurs d'entreprises agréés et celui des sociétés de révision agréées sont relativement restreints (respectivement 43 et 6 au 30 août 2001).



des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

- D'un examen de la liste des sociétés de reviseurs agréées au 30 août 2001, il en ressort que, parmi les six sociétés agréées, quatre font partie des cabinets de grande taille et deux font partie des cabinets de taille moyenne.

De l'examen de la liste des reviseurs agréés au 30 août 2001, il ressort également que 43 reviseurs d'entreprises portent le titre de «reviseurs agréés par la CBF». Parmi ces reviseurs :

- 32 reviseurs font partie d'un cabinet de grande taille;
- 7 reviseurs font partie d'un cabinet de taille moyenne;
- 4 reviseurs font partie d'un petit cabinet.

Sans porter de jugement sur cet état des choses et sur son évolution future, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention des autorités ministérielles compétentes en la matière sur l'importance d'envisager l'ensemble des avantages et des inconvénients liés à cette évolution. Une alternative possible serait de limiter, d'une part, l'obligation d'avoir participé régulièrement à des missions d'audit **portant sur des entreprises financières** et, d'autre part, l'obligation de mise en place d'un **contrôle de qualité efficace interne au cabinet aux seules sociétés de reviseurs qui souhaitent être agréées**.

## 2. Conditions à l'agrément des reviseurs et des sociétés de reviseurs

Outre les exigences nouvelles en matière de participation obligatoire et régulière à des missions d'audit portant sur des entreprises financières et de mise en place d'un contrôle de qualité efficace interne au cabinet, l'avant-projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière modifie certaines conditions sous-jacentes à l'agrément des reviseurs (article 2) et des sociétés de reviseurs (article 11).

- **En ce qui concerne les compétences personnelles des reviseurs d'entreprises (article 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>)**

Le Conseil supérieur s'interroge sur l'opportunité d'ajouter, au titre de compétence personnelle, une connaissance adéquate des normes internationales de comptabilité (normes IAS et/ou IFRS) et d'audit (normes ISA), dans la mesure où, dans l'état actuel des textes de droit européen, nombre de ces sociétés seront tenues de passer aux normes internationales pour l'exercice 2005.

Ce type de compétence, à définir idéalement en termes de profil souhaitable, pourrait également figurer dans l'avis publié dans le *Moniteur belge* dans le cadre du lancement de la procédure d'agrément des reviseurs.

- **En ce qui concerne l'organisation des travaux du reviseur ou de la société de reviseurs (article 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>) (article 11, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>)**

Le Conseil supérieur souhaiterait attirer l'attention des autorités ministérielles compétentes en la matière sur le manque de portée juridique du point e) (pour ce qui concerne les reviseurs d'entreprises) et du point d) (pour ce qui concerne les sociétés de reviseurs).

La Commission bancaire et financière exige en effet, que le candidat à l'agrément puisse «démontrer que le cabinet [dont il relève] a mis en place des procédures adéquates visant à contrôler le respect de la législation belge et de la recommandation de l'Union européenne relative à l'indépendance de la fonction révisoriale».

Le Conseil supérieur tient à rappeler que la recommandation visée<sup>4</sup> est une recommandation du «Committee on auditing», un groupe technique créé par la Commission européenne.

Par voie de conséquence, les recommandations du «Committee on auditing» n'ont pas, en tant que telles force juridique obligatoire en droit européen.

Le Conseil supérieur suggère de se référer aux dispositions légales ainsi qu'aux règles déontologiques auxquelles sont soumis tous les reviseurs d'entreprises.

4. Recommandation de la Commission relative à l'«indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux», 53 p. Ce texte (non encore adopté par la Commission européenne) n'ayant pas été publié au Journal Officiel des Communautés Européenne, il convient de se référer à son emplacement sur le site internet de la Commission européenne. Une version anglaise non définitive de ce texte est disponible à l'adresse suivante:  
[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/fr/company/audit/news/indintro.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/audit/news/indintro.htm).

### 3. Composition de la commission d'examen

- Le Conseil supérieur soumet à l'appréciation aux autorités ministérielles compétentes l'intérêt de prévoir que les membres de la commission d'examen disposent de connaissances en matière de normes internationales en matière de comptabilité et d'audit.

Une telle disposition s'avérerait d'autant plus adéquate dans la mesure où la connaissance des normes internationales de comptabilité (normes IAS et/ou IFRS) et d'audit (normes ISA) devait faire partie du profil attendu des candidats à l'agrément.

- Le Conseil supérieur estime également que la sécurité juridique liée à l'organisation de l'examen d'agrément pourrait être améliorée en complétant la composition de la commission d'examen par une personne extérieure, par exemple issu du monde académique.

Cette proposition est inspirée des dispositions applicables dans le cadre de l'examen d'aptitude permettant aux candidats-reviseurs d'entreprises d'obtenir le titre de réviseur d'entreprises.

### 4. Allongement de la période pendant laquelle une société de révision peut rester agréée par la CBF alors qu'il n'y a plus qu'un seul réviseur agréé par la CBF dans la société

A priori, une société de révision ne peut être agréée que dans la mesure où au moins deux reviseurs agréés par la CBF relèvent de cette société (article 11, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>). Cette disposition est inchangée par rapport à la disposition actuelle (telle que déposée à l'article 10, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> de l'arrêté de la Commission bancaire et financière du 6 avril 1993) et appelée à être abrogée.

L'article 11 de l'avant-projet d'arrêté propose un allongement de la période pendant laquelle une société de révision peut rester agréée par la CBF alors qu'il n'y a

plus qu'un seul réviseur agréé par la CBF dans la société.

De l'avis du Conseil supérieur, l'ajout d'une exigence en termes d'existence d'un contrôle de qualité efficace au sein du cabinet soulève la question de savoir si cette mesure est cohérente avec l'allongement de la période pendant laquelle une société de révision peut rester agréée par la CBF alors qu'il n'y a plus qu'un seul réviseur agréé par la CBF dans la société.

Cette disposition devrait par contre permettre à des plus petits cabinets de révision de disposer du temps nécessaire pour recruter un autre réviseur agréé ou pour permettre à un réviseur du cabinet de réussir l'agrément.

### 5. Honoraires attachés à la fonction de commissaire

Bien que cette disposition reste inchangée, le Conseil supérieur s'interroge sur la limitation contenue dans l'article 18 (en projet) en matière de communication des honoraires liés aux missions de contrôle légal des comptes.

Le Conseil supérieur soumet d'initiative et à l'appréciation des autorités ministérielles compétentes une proposition à même de contribuer à renforcer l'indépendance des reviseurs agréés par la CBF.

Cette initiative, à formuler en termes réglementaires adéquats, consisterait à obliger les reviseurs concernés à transmettre à la CBF les montants ainsi que la nature des honoraires complémentaires qu'ils ont perçus dans le cadre de missions complémentaires à la mission de contrôle légal des comptes.

Une telle mesure de nature réglementaire devrait permettre à la Commission bancaire et financière de disposer d'informations pertinentes relatives à l'indépendance des reviseurs agréés dans le cadre des missions relatives aux «entreprises financières» (au sens de l'article 1<sup>er</sup> du projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière soumis pour avis)

soumises à son contrôle prudentiel ou semi-prudentiel.

#### **6. Titre honorifique de reviseur agréé par la CBF**

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il se réjouit de la modification des règles permettant à la Commission bancaire et financière d'accorder le titre honorifique de reviseur agréé par la CBF proposé dans le projet d'arrêté soumis pour avis.

Ceci devrait permettre à la Commission bancaire et financière de prendre la décision d'attribuer ou non le port du titre honoraire de «reviseur agréé par la CBF», en connaissance complète de l'appréciation du Conseil de l'Institut des reviseurs d'entreprises quant au fait d'octroyer ou non ce titre honorifique au reviseur concerné.

#### **7. Diffusion de la liste des reviseurs agréés par la CBF**

Conformément à l'article 41 de l'arrêté royal n°185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs, la Commission bancaire et financière est tenue de publier, chaque année, un rapport sur son activité.

Depuis deux exercices, la Commission bancaire et financière a renoncé à publier, en annexe à ce rapport, la liste des reviseurs agréés et la liste des sociétés sou-

mises à son contrôle. L'avant-projet d'arrêté permettra dès lors d'abroger les dispositions réglementaires en vigueur, à savoir les articles 4 et 12 de l'arrêté précité du 6 avril 1993 et, par voie de conséquence, de mettre les textes réglementaires en concordance avec cette pratique.

Même si le site internet permet d'obtenir la liste des reviseurs agréés, des sociétés de reviseurs agréées et des sociétés soumis au contrôle de la CBF, le Conseil supérieur tient par ailleurs à rappeler l'importance pour certains tiers de la mise à disposition de listes historiques, publiées annuellement dans le *Moniteur belge*:

- pour ce qui concerne les établissements de crédit, en application de l'article 13 de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit;
- pour ce qui concerne les compagnies financières, en application de l'article 13 in fine de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit;
- pour ce qui concerne les entreprises d'investissement, en application de l'article 53 de la loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placement;
- pour ce qui concerne les organisations de placement collectif, en application de l'article 120, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers.



# annexe V

## Table des matières

### A. Résumé

### B. Avis

1. Introduction
2. Structure de l'avis
3. Constatation au niveau institutionnel
4. Structure de la note du Conseil national
5. Analyse technique de la note du Conseil national
  - 5.1. Citation de la loi
  - 5.2. Interprétation des critères de base
    - 5.2.1. Comptables stagiaires
    - 5.2.2. Etre chargé
    - 5.2.3. Caractère gracieux
    - 5.2.4. Plan financier
      - 5.2.4.1. Champ d'application
      - 5.2.4.2. Le contenu du plan financier
      - 5.2.4.3. Le plan financier et sa phase de projet
    - 5.2.5. Entrepreneurs qui s'établissent pour la première fois
      - 5.2.5.1. Entrepreneurs
      - 5.2.5.2. Premier établissement
    - 5.2.6. Sous le contrôle du maître de stage
  - 5.3. Constatation de base
  - 5.4. Projet IPCF : création d'une «Commission – Plan financier»
    - 5.4.1. La procédure d'élaboration du plan financier
    - 5.4.2. La Commission Plan financier
      - 5.4.2.1. Caractère admissible de l'interposition d'une Commission
      - 5.4.2.2. Tâches et fonctionnement de la Commission – Plan financier
      - 5.4.2.3. Composition de la Commission – Plan financier
      - 5.4.2.4. Assurance au bénéfice de la Commission – Plan financier

## A. Résumé

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

Le Conseil supérieur des Professions économiques a reçu le 12 juin 2001 une lettre de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés contenant deux décisions prises par le Conseil national en sa séance du 8 juin. Ces décisions concernent, d'une part, l'élaboration d'un plan financier, et, d'autre part, la première consultation gratuite.

La première note du Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés concerne l'élaboration d'un plan financier, tel que défini à l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Ce deuxième alinéa de l'article 51 est rédigé comme suit :

«Le Conseil national détermine également les règles selon lesquelles les comptables stagiaires sont chargés de l'élaboration, à titre gratuit et sous le contrôle de leur maître de stage, d'un plan financier tel que celui visé à l'article 29ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales pour les entrepreneurs dans le cadre de leur premier établissement».

Le Conseil supérieur se félicite de pouvoir constater que le Conseil national a rempli son obligation légale et a effectivement procédé à l'établissement de règles en la matière.

L'avis du Conseil supérieur se divise en trois parties. La première traite d'une manière générale de l'aspect institutionnel. La deuxième analyse brièvement la structure de la note du Conseil national.

La troisième, enfin, commente un certain nombre d'éléments quant au fond. Le Conseil supérieur a procédé à l'examen afin d'éviter ou de minimaliser un éventuel «expectation gap» dans le chef des comptables stagiaires, des maîtres de stage et des entreprises.

### 1. Constatation au niveau institutionnel

Le Conseil supérieur recommande à l'IPCF et à l'IEC de collecter et d'analyser les jugements et arrêts des juridictions relatives à l'appréciation de la responsabilité des fondateurs basée sur les mentions figurant dans le plan financier, ainsi que d'échanger ces données.

Les deux Instituts doivent se concerter à ce propos sur la façon d'harmoniser les normes remises aux stagiaires concernés, sur la base de l'appréciation «uniforme» du plan financier faite par les juridictions, tout en maintenant, le cas échéant, les spécificités liées à chaque profession.

### 2. Structure de la note du Conseil national

Le Conseil supérieur recommande d'adapter la structure actuelle de la note afin de montrer clairement aux intéressés les différents aspects traités par la note.

Le Conseil supérieur estime qu'un préambule à la note permettrait de mieux faire ressortir l'intérêt de l'explication de certains risques.

### 3. Observations quant au fond

Le Conseil supérieur attire l'attention sur les éléments suivants en ce qui concerne l'interprétation des critères de base.

- Il s'indique que le Conseil national fasse explicitement référence dans sa

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

note, aux comptables stagiaires en raison de la confusion susceptible de découler de l'article 46 de la loi, où il n'est pas uniquement question du «comptable stagiaire» mais également du «comptable-fiscaliste stagiaire».

- Le Conseil supérieur soulève la question l'opportunité pour le Conseil national de fixer une clé de répartition en vue de ventiler la charge de l'élaboration d'un plan financier en application de l'article 51, deuxième alinéa. Le Conseil supérieur estime que le Conseil national doit préciser la portée du caractère gracieux<sup>2</sup>. Cette approche demande également que le Conseil national réfléchisse à la façon dont la demande de l'entrepreneur qui s'installe pour la première fois doit être formulée afin d'être conforme aux dispositions de l'article 51, deuxième alinéa, de la loi.
- Le Conseil supérieur recommande au Conseil national de préciser dans sa note les formes de société pouvant faire appel à un comptable stagiaire pour l'élaboration d'un plan financier à titre gracieux.
- Le Conseil supérieur note également la nécessité pour le Conseil national de se pencher sur les modalités concrètes liées à l'intervention d'un comptable stagiaire lors de l'élaboration du plan financier en application de l'article 51, deuxième alinéa, lorsque l'entrepreneur ne procède pas à la création d'une société nécessitant un plan financier, ou n'a pas recours à une forme de société pour exercer ses activités ou ne commence aucune activité.
- Le Conseil supérieur estime qu'il y a lieu de recommander que le Conseil national, ainsi que la «Commission Plan financier», examinent également l'évaluation du plan financier par les tribunaux de commerce et ne se limitent pas à recueillir des informations auprès des membres de l'IPCF.

2. Un système spécial de répartition existe pour l'intervention «pro deo» des avocats (stagiaires). Les différents Barreaux ont mis au point un système de répartition afin que tous les stagiaires aient la possibilité de participer au système. Le Conseil supérieur note que le Conseil national doit examiner si cette méthode est adéquate en raison du caractère particulier de cette disposition.

bli qui mentionnera «qu'il s'agit d'un projet qui ne deviendra plan financier que moyennant la signature des fondateurs». Le Conseil supérieur note cependant que le législateur stipule explicitement à l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 qu'il s'agit de l'élaboration du plan financier proprement dit, et non d'un projet. Le régime de responsabilité découlant du capital manifestement insuffisant lors de la création de la société tel qu'établi dans le plan financier, ne vaut qu'à l'égard des fondateurs. Ce n'est qu'à leur charge que le curateur peut instaurer une créance sur la base des règles de responsabilité reprises dans le Code des sociétés. Ce principe n'est pas modifié par l'ajout des termes «projet de».

- Le Conseil supérieur recommande au Conseil national de voir quel type de contrat doit être conclu entre le comptable stagiaire et l'«entrepreneur débutant» dans le cadre de l'article 51, deuxième alinéa de la loi, et en particulier une obligation de résultat et/ou de moyens et quelles sont les possibilités d'exonération.

Cela implique notamment que le Conseil national doive examiner si un contrat écrit doit être conclu préalablement au commencement des activités du comptable stagiaire.

- Etant donné que le régime de responsabilité concernant le capital manifestement insuffisant s'applique aux fondateurs de ces formes de sociétés, on doit entendre par entrepreneur au sens de l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999, la ou les personnes comparaisant comme fondateurs. Néanmoins, le Conseil supérieur recommande de voir si des règles doivent être établies, lorsque la société est constituée ultérieurement par différents «entrepreneurs» ou s'ils doivent tous répondre aux critères de l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999, et déterminer avec précision qui tombe dans le champ d'application de la notion de «premier établissement».
- Le Conseil supérieur incite le Conseil national à étudier dans quelle mesure

il est nécessaire, le cas échéant, que le maître de stage soit couvert par son assurance responsabilité professionnelle, si une assurance doit être souscrite ou si cette assurance peut être souscrite pour l'ensemble des maîtres de stage.

Le Conseil supérieur fait également les constatations suivantes à propos de la procédure et de la Commission «Plan financier».

- Le Conseil supérieur note à propos de la création d'une Commission «Plan financier» qu'il est nécessaire d'attirer l'attention sur la répartition de la tâche de contrôle entre le maître de stage et la Commission, et que le volet institutionnel de cette Commission soit également explicite. De même, le Conseil supérieur estime qu'il importe pour les bonnes relations entre l'entreprise

et le comptable stagiaire de l'IPCF que la confidentialité soit garantie.

- Le Conseil supérieur estime également opportun d'expliquer, pour les besoins de la sécurité juridique, la phase précédant et suivant le traitement par la Commission «Plan financier».
- Le Conseil supérieur recommande également de mentionner clairement ce qu'il advient du dossier préparé par la Commission «Plan financier», une fois qu'il aura été complété et signé. De même, un certain nombre de dispositions figurant dans ce document devraient être rédigées différemment.

Le Conseil supérieur recommande au Conseil national de citer correctement la loi dans la version néerlandaise de la note.

## B. Avis

### 1. Introduction

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>3</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a reçu le 12 juin 2001 une lettre de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés contenant deux décisions prises par le Conseil national en sa séance du 8 juin. Ces décisions concernent, d'une part, l'élaboration d'un plan financier, et, d'autre part, la première consultation gratuite.

La première note du Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés concerne l'élaboration d'un plan financier, tel que défini à l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions

comptables et fiscales. Ce deuxième alinéa de l'article 51 est rédigé comme suit :

«Le Conseil national détermine également les règles selon lesquelles les comptables stagiaires sont chargés de l'élaboration, à titre gratuit et sous le contrôle de leur maître de stage, d'un plan financier tel que celui visé à l'article 29ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales pour les entrepreneurs dans le cadre de leur premier établissement»

*Le Conseil supérieur se félicite de pouvoir constater que le Conseil national a rempli son obligation légale et a effectivement procédé à l'établissement de règles en la matière.*

### 2. Structure de l'avis

La note du Conseil supérieur se divise en trois parties. La première traite d'une manière générale de l'aspect institutionnel. La deuxième analyse brièvement la structure de la note du Conseil national. La troisième, enfin, commente un certain nombre d'éléments quant au fond.

3. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.



### 3. Constatation au niveau institutionnel

Le législateur a opté dans la loi du 22 avril 1999 de confier au Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés la définition concrète de l'obligation d'aider les entrepreneurs débutants<sup>4</sup> à élaborer un plan financier. Le Conseil supérieur constate à propos du deuxième alinéa de l'article 51 de la loi susvisée, qu'une disposition quasi-identique se retrouve à l'article 26, deuxième alinéa, de la loi. Cet article impose également au Conseil de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux l'obligation d'établir des règles en la matière.

Le Conseil supérieur note que le législateur n'impose pas que ces règles soient rédigées par les deux organes des deux Instituts, que ce soit en concertation ou ensemble.

Etant donné que le législateur parle dans les deux dispositions d'un « plan financier » et qu'il vise le plan financier tel que défini dans le Code des sociétés, un traitement distinct appliqué par les deux organes ne peut entraîner des différences découlant exclusivement de normes institutionnelles n'ayant aucun rapport avec les caractéristiques liées aux fondateurs, aux entreprises ou aux sociétés.

Cette constatation revêt un intérêt particulier parce que le plan protège les fondateurs contre la responsabilité solidaire pour les engagements de la société en cas de faillite dans les trois ans suivant la création.

Cela relève de l'appréciation des juridictions qui, sur la base du Code des sociétés, ne font pas de distinction à cet effet selon qu'il y a eu assistance ou non lors de l'élaboration du plan, ni si cette intervention a été faite par un comptable stagiaire ou un stagiaire de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux.

En conséquence, le Conseil supérieur estime que le contenu du plan établi à l'intervention d'un comptable stagiaire ne peut différer de celui du plan établi à

l'intervention d'un stagiaire de l'Institut des Experts-comptables et Conseils financiers. *Le Conseil supérieur des Professions économiques recommande dès lors aux différents Instituts de collecter et d'analyser les jugements et arrêts des juridictions relatifs à l'appréciation de la responsabilité des fondateurs basée sur les mentions figurant dans le plan financier, ainsi que d'échanger ces données.*

Cette tâche pourrait être assumée par la Commission « Plan financier »<sup>5</sup> pour ce qui concerne l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés. *Les deux Instituts doivent à ce propos se concerter sur la façon d'harmoniser les normes remises aux stagiaires concernés, sur la base de l'appréciation « uniforme » du plan financier faite par les juridictions.*

Dans la mesure où cette disposition concerne plusieurs Instituts<sup>6</sup>, le Conseil supérieur est disposé à constituer sous sa coordination un groupe de travail rassemblant des délégués des Instituts concernés afin de réfléchir à la problématique susmentionnée.

Le Conseil supérieur a constaté que la note en question a déjà été publiée au Bulletin de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés. Le Conseil supérieur fait remarquer que cette publication est susceptible de créer la confusion parmi les membres si le Conseil national décide d'adapter la note après avoir pris connaissance de l'avis du Conseil supérieur. En pareil cas, les membres de l'Institut recevraient en effet, en un court laps de temps, à deux reprises une information relative au même sujet. Le Conseil supérieur constate que les autres Instituts regroupant des professions économiques publient dans certains cas des règles en projet afin de permettre à leurs membres de commenter la publication en question. L'avis de l'Institut concerné n'est publié qu'ultérieurement. Le Conseil supérieur recommande à l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés d'appliquer une procédure similaire afin d'éviter toute confusion parmi les membres.

4. Cf. infra.

5. Cf. infra.

6. A savoir, l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés et l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux.

#### 4. Structure de la note du Conseil national

La note du Conseil national se subdivise en plusieurs parties. L'objectif de la note fait suite la disposition légale. On pourrait déduire de la partie en italique du texte annexé que celui-ci traite de l'objectif de la loi, mais les dispositions qui font suite semblent référer à l'objet de la note. *Le Conseil supérieur recommande de présenter l'objectif de la note de façon claire afin d'éviter toute confusion parmi les membres.*

L'objectif de la note comprend différents volets. L'interprétation des critères de base est suivie du constat de base et du projet IPCF de créer une Commission. Le Conseil supérieur a également analysé cet objectif afin d'éviter ou de minimiser tout «expectation gap» potentiel parmi les comptables stagiaires, les maîtres de stage et les entreprises.

Une lecture approfondie de la note révèle que ces dispositions traitent de trois sujets distincts. La note commence par expliciter la disposition de loi et indique les risques particuliers liés à la mise en œuvre concrète de la loi. Le Conseil supérieur confirme à propos du constat de base les risques possibles liés à la mise en œuvre concrète du prescrit légal. Le Conseil supérieur estime que *l'intérêt de l'indication de ces risques* peut être mieux exprimé *dans un préambule* joint à la note. Il faudrait également tenir compte cependant des travaux préparatoires de la loi. On peut y lire clairement que «cette prestation sera gratuite et a pour but de favoriser le recours des entreprises débutantes, lors de la phase de création, à des conseillers externes compétents, et d'augmenter ainsi leurs chances de survie»<sup>7</sup>. Au vu de cette disposition figurant dans les travaux préparatoires, on ne peut dire formellement que le maître de stage pourrait ne pas posséder l'expérience requise. En outre, les travaux préparatoires semblent indiquer que le législateur considère que non seulement le maître de stage mais également le comptable stagiaire comme un conseiller particulièrement qualifié en la matière. Le Conseil supérieur recommande donc d'adapter la rédaction de ces dispositions.

La procédure à suivre lorsque le comptable stagiaire élabore un plan financier est ensuite abordée.

Enfin, la note traite de l'aspect institutionnel. La note commente en effet l'organisation, le fonctionnement et la structure de la Commission «Plan financier». *Le Conseil supérieur recommande d'adapter la structure actuelle de la note afin de donner aux intéressés un aperçu des différents aspects traités par la note.*

*En outre le Conseil supérieur estime nécessaire de commenter toutes les notions importantes du deuxième alinéa de l'article 51 de la loi du 22 avril 1999.* Une énumération est reprise dans la partie en italique faisant suite au titre «Objectif» et qui met l'accent sur les notions de base en les soulignant. Le Conseil supérieur note que dans sa rédaction actuelle, la note n'analyse en détail qu'une seule de ces notions de base, et plus particulièrement les «entrepreneurs qui s'établissent pour la première fois. En lisant l'explication de cette notion, on arrive cependant à la conclusion que le plan financier est ensuite partiellement explicité également. La note ne consacre pas d'attention particulière aux autres notions. La partie suivante de l'avis fait cependant apparaître qu'une *explication détaillée des notions s'indique.*

Enfin, le Conseil supérieur note que la partie en italique dans la note mentionne le caractère gratuit de l'assistance, mais ne le fait pas figurer comme notion de base, et que les termes «sont chargés» ne sont pas mentionnés comme notion de base. *Le Conseil supérieur recommande également d'explicitier davantage ces notions.*

#### 5. Analyse technique de la note du Conseil national

##### 5.1. Citation de la loi

Le Conseil national cite l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans l'introduction de sa note. Dans la version néerlandaise de la note, le Conseil national mentionne cependant qu'il *peut*

7. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n°1923/1, p. 13.

déterminer les règles selon lesquelles les comptables sont chargés de l'élaboration d'un plan financier. La loi ne confère cependant aucune latitude au Conseil national et dispose simplement que «le Conseil national détermine les règles».

*Le Conseil supérieur recommande de citer la loi.* De même, le Conseil supérieur note qu'il a été omis de mentionner la fin de la citation légale, tant dans la version néerlandaise que dans la version française de la note.

### 5.2. Interprétation des critères de base

Comme mentionné ci-dessus, la note du Conseil national limite l'interprétation des critères de base à l'analyse des «entrepreneurs qui s'établissent pour la première fois». Le Conseil supérieur estime que les autres notions doivent également être analysées.

#### 5.2.1. Comptables stagiaires

*Rationae personae*, la loi n'est pas très claire. Seuls les comptables stagiaires peuvent être chargés d'élaborer un plan financier. Les membres qui sont inscrits au tableau des titulaires de la profession ne relèvent dès lors pas de l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999. *Il convient que le Conseil national fasse explicitement référence aux comptables stagiaires* en raison de la confusion susceptible de découler de l'article 46 de cette loi qui ne traite pas uniquement du «comptable-fiscaliste stagiaire».

La disposition analogue qui se retrouve au chapitre II de la loi relative au stage à accomplir par les experts-comptables et les conseils fiscaux est plus claire. L'article 26 de la loi ne fait en effet aucune distinction et parle simplement de «stagiaires». Il s'ensuit que tant les comptables stagiaires et que les conseils fiscaux stagiaires sont soumis à cette disposition relatives à l'élaboration d'un plan financier.

#### 5.2.2. Être chargé

La question est de savoir dans quelle mesure un comptable stagiaire peut refuser pareille mission. Une lecture stricte de la loi permet de dire que les compta-

bles stagiaires n'ont aucune marge d'appréciation en la matière, mais que le Conseil national dispose d'une marge. *Le Conseil supérieur pose dès lors la question de la nécessité d'examiner l'opportunité pour le Conseil national d'établir une clé de répartition.* Il faut en effet empêcher que dans une région déterminée un comptable stagiaire soit chargé de tous les dossiers, alors que d'autres comptables stagiaires ne reçoivent aucune demande sur la base de l'article 51, deuxième alinéa<sup>8</sup>.

*Cette approche demande également que le Conseil national réfléchisse à la façon dont la demande de l'entrepreneur qui s'établit pour la première fois doit être formulée afin d'être conforme aux dispositions de l'article 51, deuxième alinéa, de la loi.*

#### 5.2.3. Caractère gracieux

La loi dispose explicitement que l'élaboration du plan financier doit être faite à titre gratuit. Etant donné le caractère gracieux et les moyens financiers probablement restreints d'un comptable stagiaire, le Conseil supérieur estime que la loi doit être appliquée strictement en la matière. *Il semble indiqué que le Conseil national établisse des directives claires sur les modalités pratiques* à suivre afin qu'aucune contestation ne puisse surgir entre le comptable stagiaire et l'entrepreneur *ex ante*, mais surtout *ex post*, à propos de la portée de ce caractère gratuit de la prestation de service. On peut notamment songer au lieu où se dérouleront les discussions à mener à l'occasion de l'élaboration du plan financier.

#### 5.2.4. Plan financier

##### 5.2.4.1. Champ d'application

La note du Conseil national sur le plan financier renvoie à l'article 440 du Code des sociétés (ancien article 29ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Ce renvoi reproduit correctement une lecture stricte de l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril. En effet, la loi parle d'«un plan financier tel que celui visé à l'article 29ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales». Cette disposition ne concerne que les sociétés anonymes. De même, l'article 440 du

8. Un système spécial de répartition existe pour l'intervention «pro deo» des avocats (stagiaires). Les différents Barreaux ont mis au point un système de répartition afin que tous les stagiaires aient la possibilité de participer au système. Le Conseil supérieur note que le Conseil national doit examiner si cette méthode est adéquate, en raison du caractère particulier de cette disposition.

Code des sociétés, ne s'applique qu'aux seules sociétés anonymes.

Les sociétés anonymes ne sont pas les seules à devoir élaborer un plan financier. Un certain nombre d'autres formes de sociétés, plus souvent utilisées par les entrepreneurs débutants<sup>9</sup>, sont soumises à cette obligation. En particulier, le(s) fondateur(s) d'une société privée à responsabilité limitée<sup>10</sup>, les fondateurs d'une société coopérative à responsabilité limitée<sup>11</sup> et l'associé-gérant en sa qualité de fondateur d'une société en commandite par actions<sup>12</sup>. En tout cas, cette obligation ainsi que le régime de responsabilité<sup>13</sup> est rédigée en des termes identiques, si ce n'est que pour la société coopérative à responsabilité limitée le montant à justifier dans le plan financier ne concerne que la partie fixe du capital.

Le Conseil national remarque à juste titre que, d'autre part, la loi parle d'«entrepreneur», sans autre renvoi à la notion de société.

En renvoyant exclusivement à l'article 440 C.Soc., le Conseil national limite l'application de cette disposition à l'élaboration d'un plan financier pour une société anonyme.

Le Conseil supérieur estime toutefois que pareille lecture stricte dépasse l'intention du législateur, à savoir donner un avis aux «entrepreneurs débutants».

La rédaction de l'article 51, deuxième alinéa *in fine* de la loi permet de déduire que le législateur ne préconisait pas une approche sociétaria proprement dite, mais voulait donner un sens large à la forme de société pour laquelle un plan financier doit être élaboré et dont les «entrepreneurs débutants» peuvent bénéficier. Le Conseil supérieur estime par conséquent que, quelle que soit la forme de société utilisée par l'«entrepreneur débutant», il doit être possible, pour autant que les autres conditions soient remplies, d'avoir recours à un comptable stagiaire dans le cadre de l'élaboration d'un plan financier. D'autre part, le Conseil supérieur ne souhaite pas surcharger inutilement le comptable stagiaire. Dans les cas où un

entrepreneur opte pour une forme de société ne requérant pas l'élaboration d'un plan financier au sens du Code des sociétés, comme par exemple une société en nom collectif ou une société en commandite simple, le comptable stagiaire requis en l'occurrence par l'«entrepreneur débutant» pour élaborer un plan financier, ne sera pas tenu de le faire aux conditions fixées par l'article 51 de la loi. Cette mention n'est pas sans intérêt, parce qu'aucune société n'est encore créée au moment de la rédaction d'un plan financier.

*Le Conseil supérieur recommande donc au Conseil national de définir dans sa note les formes de société prises en compte pour avoir recours à un comptable stagiaire pour l'élaboration d'un plan financier à titre gratuit.*

Le Conseil supérieur souhaite en outre compléter la recommandation susmentionnée par la réflexion suivante. Après la rédaction d'un plan financier, l'«entrepreneur» dispose de différentes options pour entamer ou non ses activités. On y trouve à tout le moins les possibilités suivantes :

- L'«entrepreneur» fonde une société et utilise à cet effet la forme de société pour laquelle le plan financier a été élaboré ;
- L'«entrepreneur» décide de créer une société d'une autre forme que celle découlant du plan financier, mais la – nouvelle – forme de société choisie est également soumise à l'obligation d'élaborer un plan financier ;
- L'«entrepreneur» décide de créer une forme de société non soumise à l'obligation légale d'élaborer un plan financier ;
- L'«entrepreneur» décide de ne pas créer de société mais de s'installer comme «indépendant» ;
- L'«entrepreneur» renonce à toute activité commerciale ;
- La société pour laquelle le plan financier a été élaboré, est effectivement créée, mais l'«entrepreneur» n'apparaît pas comme fondateur. Dans ce cas, on peut songer, par exemple, à la création d'une société en commandite par actions dans laquelle l'«entrepreneur» qui a consulté le comptable

9. Voir *infra* à ce propos.

10. Article 215, C.Soc.

11. Article 391, C.Soc.

12. Lecture combinée des articles 657 et 440 C.Soc.

13. Pour ce qui est de la responsabilité, voir article 456, 4° C.Soc. Pour la société anonyme, article 229, 5° C.Soc. Pour la société privée à responsabilité limitée, l'article 405, 5° C.Soc., pour la société coopérative à responsabilité limitée et les articles 657 et 456, 4° C.Soc. combinés, pour la société en commandite par actions.

stagiaire, n'intervient pas comme associé-gérant mais comme simple associé commandité. Un autre cas concerne un «entrepreneur» qui apparaît comme actionnaire, mais non comme fondateur, lors de la création d'une société anonyme conformément à l'article 450, deuxième alinéa C.Soc.

Par analogie à ce qui a été stipulé ci-dessus à propos de la rédaction d'un plan financier pour des formes de société pour lesquelles l'élaboration d'un plan n'est pas imposée par la loi, *le Conseil supérieur estime nécessaire que le Conseil national se penche sur les modalités concrètes liées à l'intervention d'un comptable stagiaire dans le cadre de l'élaboration du plan financier en application de l'article 51, deuxième alinéa, dans les cas esquissés ci-dessus.*

Le Conseil supérieur est d'avis que le comptable stagiaire et l'entrepreneur doivent recevoir des directives pour éviter des discussions *ex post* – et de préférence pas de nature financière. Le Conseil supérieur estime que la loi est entièrement applicable dans le premier des cas susmentionnés. On ne peut cependant pas l'accepter a priori pour les autres cas. La deuxième situation soulève en effet la question de savoir si le plan est adapté aux besoins de la «nouvelle» forme de société choisie. Dans les autres cas, il faut également se demander si l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999 est applicable.

Le Conseil supérieur estime le Conseil national peut s'inspirer lors de l'analyse des cas susmentionnés, de l'article 51, deuxième alinéa *in fine*, conjointement avec la notion d'«entrepreneur»<sup>14</sup>. La loi dispose expressément que les entrepreneurs ne peuvent avoir recours à la prestation de services au sens de cet article que lors de leur premier établissement.

#### 5.2.4.2. Le contenu du plan financier

Dans son interprétation des critères de base, la note du Conseil national ne se pose pas la question de savoir quels éléments doit contenir un plan financier. Le projet IPCF de créer une Commission «Plan financier» contient cependant un certain nombre d'indications à ce propos.

L'IPCF fait une distinction selon le «domaine d'activité»<sup>15</sup>. Il en découle que le plan financier doit, selon le Conseil national, indiquer l'activité que la société envisage, ce qui sera considéré comme un des facteurs devant déterminer le volume (minimum) du capital.

Le Conseil supérieur estime nécessaire de préciser que le domaine d'activité concerne les activités de la société pour laquelle le plan financier a été rédigé et que l'on doit en principe retrouver (ensuite) dans l'objet de la société qui sera défini dans les statuts. La méthode de travail<sup>16</sup> qui sera appliquée par le comptable stagiaire devra dès lors tenir compte de cette ventilation des classes d'activité et en particulier des problèmes pratiques que le comptable stagiaire rencontrera lorsqu'il devra établir, sur la base des informations que l'«entrepreneur» lui fournit, que l'activité dépasse un domaine précis, par exemple parce que la société sera active tant dans le secteur de la production que dans celui de la distribution.

Ensuite, le Conseil national explique l'intérêt pour le comptable stagiaire de structurer le contenu du plan financier en utilisant une «check-list» reprenant une description de tous les éléments à recueillir pour élaborer le plan.

Le Conseil supérieur est d'avis que cette collecte de données et leur traitement est important pour fournir au comptable stagiaire les informations utiles et nécessaires en la matière ainsi que des points de comparaison.

*Le Conseil supérieur estime devoir recommander que tant le Conseil national que la Commission «Plan financier» examinent par ailleurs l'évaluation du plan financier par les tribunaux de commerce et ne se limitent pas à recueillir des informations auprès des membres de l'IPCF.* En effet, la jurisprudence donne des informations sur les normes auxquelles le plan doit répondre. Le Conseil supérieur constate que la jurisprudence permet de déduire les modalités d'évaluation du capital social manifestement insuffisant lors de la fondation de la société<sup>17</sup>.

14. Cf. infra.

15. Voir Projet IPCF, partie «Rôle de la Commission», point 1) créer une base de données.

16. Cf. infra.

17. Voir entre autres K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS et J. VANANROYE, «Overzicht van rechtspraak - vennootschappen 1992-1998», T.P.R. 2000, n° 171, 246-247.

#### 5.2.4.3. Le plan financier et sa phase de projet

La note du Conseil national mentionne expressément un «projet de plan financier». Dans la partie traitant du contrôle collégial du projet de plan financier, elle fait même état d'un «document» qui sera établi et qui mentionnera «qu'il s'agit d'un projet qui ne deviendra plan financier que moyennant la signature des fondateurs». Le Conseil supérieur note cependant que le législateur dispose explicitement à l'article 51 de la loi du 22 avril 1999 qu'il s'agit de l'élaboration d'un plan financier proprement dit, et non d'un projet.

Cette constatation revêt un intérêt particulier lors de l'appréciation de la responsabilité. Le Conseil national est bien conscient de ce problème et mentionne dans le document que la Commission «Plan financier»<sup>18</sup> va élaborer, expressément trois éléments en rapport direct avec ce problème: la nécessité pour le comptable stagiaire d'être assuré, la responsabilité des fondateurs et la mention que le plan n'obtient le statut de plan financier que moyennant les signatures des fondateurs.

Le régime de responsabilité découlant du capital manifestement insuffisant lors de la création de la société tel qu'établi dans le plan financier, ne vaut qu'à l'égard des fondateurs. Ce n'est que contre eux que le curateur peut introduire une réclamation sur la base des règles de responsabilité reprises au Code des sociétés<sup>19</sup>.

Il n'empêche que des risques particuliers subsistent. Les fondateurs peuvent en effet assigner à leur tour le comptable stagiaire lorsqu'ils sont cités par le curateur pour cause de capital manifestement insuffisant.

Il y a en outre un second motif de responsabilité. Bien que la jurisprudence en la matière ne soit pas abondante, il est accepté qu'une action puisse être intentée contre les fondateurs sur la base de l'article 1382 du Code civil. Le comptable stagiaire peut également être concerné par la procédure dans ces cas là.

La charge de la preuve, d'une part, et le préjudice à dédommager, d'autre part, diffèrent dans les deux cas.

*Le Conseil supérieur recommande au Conseil national d'examiner quel contrat doit être conclu entre le comptable stagiaire et l'«entrepreneur débutant» dans le cadre de l'article 51, deuxième alinéa de la loi, et plus précisément s'il y a obligation de résultat et/ou de moyen et si des clauses d'exonération sont possibles.*

Cela implique en particulier que le Conseil national doit voir si un contrat écrit doit être établi préalablement au commencement des activités du comptable stagiaire. Cet examen doit toutefois se faire sur la base du texte légal qui dispose clairement que le comptable stagiaire doit élaborer le plan financier et non un projet de plan. Le Conseil supérieur a été informé de ce que dans la pratique notariale les fondateurs sont priés de signer le plan financier. Le comptable stagiaire ne peut donc être considéré comme fondateur. La relation entre l'entrepreneur et le comptable stagiaire mérite une attention particulière. Cet enquête doit s'inscrire dans une approche plus générale des contrats de prestations de services et des motifs de responsabilité.

#### 5.2.5. Entrepreneurs qui s'établissent pour la première fois

##### 5.2.5.1. Entrepreneurs

Cette disposition est commentée par le Conseil national. Mais ce commentaire concerne toutefois le problème du premier établissement.

Le Conseil supérieur note que tous les problèmes ne sont pas résolus.

Le champ d'application de la législation régissant les sociétés pour l'établissement d'un plan financier a été déjà évoqué plus haut. Il s'agit de la S.A., de la S.P.R.L., de la S.C.A. et la S.C.R.L. La loi du 22 avril 1999 y ajoute que ce sont les «entrepreneurs» qui peuvent avoir recours aux services du comptable stagiaire pour élaborer un plan financier. Il s'agit donc de savoir quelle personne doit être considérée comme entrepreneur au sens de la loi du 22 avril 1999 et sur la base de la législation en matière de sociétés. Le Conseil supérieur estime que la préférence doit être accordée à une solution pragmatique.

18. Cf. infra.

19. Et en particulier l'article 229, 5° C.Soc., pour la SPRL, l'article 405, 5° C.Soc., pour la SCRI, l'article 456, 4° C.Soc., pour la S.A. et les articles 657 et 456, 4° conjoints C.Soc., pour la SCA.

Etant donné que le régime de responsabilité en matière de capital manifestement insuffisant est applicable aux fondateurs de ces formes de sociétés, il faut entendre par entrepreneur au sens de l'article 51, deuxième alinéa de la loi du 22 avril 1999, la ou les personnes qui apparaissent comme fondateurs.

Du point de vue légistique, on peut avancer que le comptable stagiaire ne doit procéder à l'élaboration d'un plan au sens de l'article 51, deuxième alinéa, que s'il est sollicité par des entrepreneurs. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il doit également être possible en tant qu'entrepreneur individuel de solliciter le comptable stagiaire dans le cadre de l'article 51, deuxième alinéa. *Le Conseil supérieur recommande cependant d'examiner s'il faut établir des règles pour stipuler, dans le cas où la société est créée postérieurement par différents «entrepreneurs», que tous les entrepreneurs doivent répondre aux critères de l'article 51, deuxième alinéa de la loi du 22 avril 1999.*

Cet examen ne peut être dissocié de l'analyse susmentionnée concernant le champ d'application du plan financier comme expliqué ci-dessus au point 5.2.4.1.

#### 5.2.5.2. Premier établissement

Le Conseil national accorde une attention particulière au problème du premier établissement. Il donne une interprétation de la disposition légale telle que seules les personnes qui n'ont jamais été indépendantes auparavant peuvent avoir recours à l'assistance d'un comptable stagiaire. Les entrepreneurs qui sont déjà établis depuis plusieurs années comme indépendants et qui ensuite passent à une forme de société, ne peuvent, selon la note du Conseil national, solliciter le régime de l'article 51, deuxième alinéa de la loi du 22 avril 1999. Le Conseil supérieur constate que cette disposition doit être explicitée sur la base de l'exposé des motifs. En effet, la loi ne dispose pas expressément qu'un entrepreneur ne peut avoir été indépendant auparavant, mais il est également question de «personnes physiques» dans l'exposé des motifs<sup>20</sup>.

On lira dans les travaux préparatoires de cette loi que le projet de loi disposait que les «entreprises débutantes» peuvent bénéficier de cette prestation de services<sup>21</sup>. Le Conseil d'Etat faisait remarquer à juste titre qu'il y avait lieu de préciser ce qu'il convient d'entendre par «entreprise débutante»<sup>22</sup>. L'exposé des motifs a précisé cette disposition en stipulant qu'elle concerne les «entreprises, personnes physiques ou sociétés dans le cadre du premier établissement»<sup>23</sup>. Le projet de loi final ne parle cependant que d'«entrepreneurs dans le cadre de leur premier établissement»<sup>24</sup>.

Il y a lieu de se demander si la note du Conseil national englobe toutes les situations possibles. En effet, toutes les personnes qui ont été indépendantes auparavant ne peuvent être considérées comme entrepreneur; la même attitude peut être adoptée pour l'évaluation du fondateur d'une société. *Le Conseil supérieur estime opportun que la note du Conseil national traite explicitement de cette possibilité.*

De même, le Conseil supérieur estime nécessaire que le Conseil national évalue également les autres catégories d'«entrepreneurs». Cela concerne les «entrepreneurs» qui, conformément à l'article 51, peuvent faire élaborer un plan financier par un comptable stagiaire et ne pas procéder ensuite à la création d'une forme de société pour laquelle un plan financier est obligatoire ou n'apparaissent pas comme fondateurs, ou s'établissent effectivement (beaucoup) plus tard «pour la première fois». Cette catégorie d'«entrepreneurs» peut décider à ce moment de créer une forme de société pour laquelle un plan financier est nécessaire et solliciter à nouveau un comptable stagiaire.

#### 5.2.6. Sous le contrôle du maître de stage.

La loi dispose expressément que le maître de stage doit surveiller l'élaboration d'un plan financier. La loi précise en outre qu'il doit s'agir du maître de stage du comptable stagiaire sollicité. Ce complément de précision a son importance en raison de l'appréciation de la validité

20. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 13.

21. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 47.

22. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 62.

23. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 13.

24. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1923/1, p. 95.

25. Projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales, *Doc. Parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1926/1, p. 13.

de l'interposition d'une Commission «Plan financier».

Ce contrôle a été formulé comme «contrôle et responsabilité»<sup>25</sup> dans les travaux préparatoires. Sur la base des observations formulées ci-dessus à propos de la responsabilité, le Conseil supérieur estime nécessaire que la note mentionne expressément ce problème. En effet, les moyens financiers du maître de stage pouvant être supérieurs à ceux du comptable stagiaire, on peut essayer d'impliquer le premier cité dans l'action de responsabilité.

*Le Conseil supérieur incite Conseil national à examiner dans quelle mesure il s'avère nécessaire que le maître de stage soit couvert en la matière par son assurance responsabilité professionnelle, ou qu'il doive souscrire une assurance ou si cette assurance peut être souscrite et couvrir l'ensemble des maîtres de stage.*

### 5.3. Constat de base

On a déjà insisté ci-avant sur l'intérêt de mentionner les risques. Le Conseil supérieur ne formule pas de réflexions quant au contenu de ces constats, mais il estime que *la rédaction du second motif* in fine dans la version néerlandaise peut être adapté comme suit «*om toezicht uit te oefenen op het opstellen van het financieel plan*» afin de mieux concorder avec les exigences légales.

### 5.4. Projet IPCF: création d'une Commission «Plan financier»

Le Conseil supérieur constate que l'IPCF prend à cœur, d'une part, d'aider les entrepreneurs et souhaite ainsi contribuer activement à la promotion du bien-être économique, et, d'autre part, d'aider les stagiaires et leurs maîtres de stage dans l'exécution de leurs tâches, dans un milieu où les personnes concernées doivent répondre à des exigences toujours plus fortes. Le Conseil supérieur encourage cette attitude pro-active.

Cela n'empêche qu'il faut se poser la question de savoir comment cette commission devra s'intégrer en tenant comp-

te, d'une part, de la loi et, d'autre part, de l'optimisation de l'efficacité de pareille commission. De même, le Conseil supérieur estime qu'il importe de continuer à garantir la confidentialité pour assurer les bonnes relations entre l'entreprise et le comptable stagiaire de l'IPCF.

Lorsqu'un comptable stagiaire soumet un plan financier à la Commission «Plan financier», il se peut que l'entrepreneur considère qu'il est porté atteinte au caractère confidentiel des informations qu'il a fournies. En effet, la loi mentionne uniquement que le plan est élaboré sous le contrôle du maître de stage.

Il convient en conséquence que le Conseil national étudie les possibilités d'harmoniser les intérêts des deux parties. Cet examen soit s'effectuer en tenant compte des constatations relatives au caractère admissible de l'interposition d'une Commission.

Comme mentionné ci-avant, cette partie de la note du Conseil national se subdivise à son tour en deux parties distinctes. L'une explicite la structure, le fonctionnement et l'organisation de la Commission «Plan financier», l'autre traite du processus de création d'un plan financier.

#### 5.4.1. La procédure d'élaboration d'un plan financier

Le Conseil national voit la procédure d'élaboration d'un plan financier comme suit:

1. élaboration d'un projet par le stagiaire sous le contrôle de son maître de stage ;
2. transmission à l'IPCF ;
3. transmission aux membres individuels de la Commission «Plan financier» dans un délai de 2 à 3 jours de sa réception à l'IPCF ;
4. invitation du stagiaire dans un délai de 2 à 3 jours de sa réception ;
5. établissement d'un document (cf. infra) ;
6. discussion lors de la première réunion suivante de la Commission qui siège au moins sept jours après réception du projet par l'IPCF (voir point 2) ;
7. finalisation du document (cf. infra).<sup>26</sup>

26. Cf. infra à propos de la question portant sur la possibilité de raccourcir cette procédure.



Le Conseil supérieur note que cette procédure s'est concentrée exclusivement sur une partie de la procédure, à savoir le traitement par la Commission «Plan financier».

*Le Conseil supérieur estime opportun, dans l'intérêt de la sécurité juridique, d'explicitier également la phase préalable au traitement par la Commission «Plan financier» ainsi que la phase suivant ce traitement. En particulier, l'attention doit être accordée à la façon dont le stagiaire doit être sollicité par l'entrepreneur pour être soumis à l'article 51, deuxième alinéa de la loi, aux étapes que le comptable stagiaire doit effectuer pour indiquer qu'il traite pareille demande et indiquer de quelle façon le comptable stagiaire peut mettre un terme à sa mission par exemple lorsque l'entrepreneur ne lui fournit pas suffisamment d'informations pour lui permettre d'élaborer un plan.*

En ce qui concerne la manière de solliciter le comptable stagiaire, le Conseil supérieur note encore que le législateur a laissé une marge d'action au Conseil national pour édicter des règles en matière de répartition des demandes d'assistance. Comme il l'a déjà mentionné plus haut, *le Conseil supérieur incite le Conseil national à examiner s'il faut fixer une clé de répartition afin ventiler entre les comptables stagiaires la charge de travail entraînée par cette prestation de services.*

Le Conseil supérieur recommande également de mentionner expressément ce qu'il advient du document préparé par la Commission «Plan financier», après qu'il aura été complété et signé. Le Conseil supérieur se demande si ce document ne doit pas être établi en trois exemplaires, dont un exemplaire sera remis au comptable stagiaire, un deuxième exemplaire au maître de stage et un troisième sera conservé par la Commission «Plan financier».

#### 5.4.2. La Commission Plan financier

##### 5.4.2.1. Caractère admissible de l'interposition d'une Commission

Le Conseil national annonce dans la note que la Commission, outre la création d'une banque de données et la mise au

point d'une méthode de travail ainsi qu'une check-list, procédera à un contrôle confraternel. Ce contrôle conduira en outre à la remise d'un document mentionnant que le projet de plan financier est remis et «approuvé par le Conseil national de l'IPCF». Le Conseil supérieur se félicite de constater que le Conseil national contribuera activement à l'élaboration de pareil plan grâce à une surveillance organisée.

Le Conseil supérieur pose cependant la question de savoir si ce contrôle peut être imposé de facto. En effet, le législateur permet de fixer des règles, mais la loi dispose clairement que le comptable stagiaire est chargé de l'élaboration d'un plan, sous le contrôle du maître de stage. *Il n'est pas question de contrôle confraternel. Il va de soi que cette disposition légale n'empêche pas de recommander aux stagiaires de soumettre un projet de plan financier à cette Commission «Plan financier». L'interprétation de cette phrase par le Conseil supérieur est que le stagiaire sera requis de soumettre le projet en ce sens. Enfin, le Conseil supérieur propose de modifier la phrase «en conséquence, il conviendrait de créer une Commission Plan financier» et la libeller comme suit «en conséquence il convient de créer une Commission Plan financier».*

##### 5.4.2.2. Tâches et fonctionnement de la Commission «Plan financier»

Comme indiqué ci-dessus, le Conseil supérieur constate que la Commission «Plan financier» a trois tâches à remplir.

- Elle est chargée, en premier lieu, de la création d'une base de données. Pour constituer cette base de données, «la Commission pourrait adresser des demandes d'informations aux membres IPCF via internet (mails)». Le Conseil supérieur relève qu'il convient d'améliorer cette méthode de travail. En effet, cette demande permanente et simple par voie électronique risque, d'une part, de ne pas donner les résultats escomptés et, d'autre part, il est possible de ne pas obtenir un tableau complet des coutumes pratiquées en la matière. Le Conseil supérieur a constaté que d'autres organisations disposent également d'informations

pertinentes. Ainsi, il s'avère que la Belgique compte 36 fédérations sectorielles auprès desquelles la Commission «Plan financier» peut obtenir des informations «relatives aux aspects commerciaux habituels, à la marge bénéficiaire, à la façon normale de s'alimenter en matière première ainsi que les coûts y afférents, ou d'autres éléments spécifiques comme la question de savoir s'il y a ou non de la mobilité au sein du secteur»<sup>27</sup>. De même, on peut enquêter pour voir si d'autres Instituts de professions économiques et en particulier l'Institut des Experts-comptables et Conseils financiers, auxquels le législateur a confié une mission similaire, et d'autres organisations telles que la Fédération royale des notaires, disposent d'informations en la matière.

Le Conseil supérieur note également que la description de cette tâche dans la note du Conseil national devrait être améliorée, au lieu de lire «la Commission tentera d'élaborer une base de données», il faudrait lire «la Commission tient une base de données à jour».

- La Commission fournira également des méthodes de travail et une checklist reprenant toutes les informations de base à recueillir.

Le Conseil supérieur confirme qu'accorder pareille assistance au comptable stagiaire apporte une plus-value. Le Conseil supérieur note à ce propos que la Commission doit commencer ses activités avant l'entrée en vigueur de la note du Conseil national afin que, à court terme, les comptables stagiaires puissent bénéficier de cette assistance. En conséquence, il est également nécessaire que la Commission «Plan financier» recueille des informations en la matière afin d'être à même d'accomplir cette mission.

- La Commission est chargée de l'élaboration d'un document attirant l'attention du stagiaire sur un certain nombre de risques et de manquements dans le projet de plan financier. Le Conseil supérieur pose la question de

savoir si ces informations supplémentaires ne doivent pas être fournies plus tôt, par exemple au début du stage. Ces informations peuvent, le cas échéant, être répétées lors de l'évaluation du plan financier par la Commission «Plan financier».

Le Conseil supérieur tient à attirer l'attention du Conseil national sur les éléments suivants en ce qui concerne le contenu du document :

- **Premier tiret:** à propos de la nécessité de souscrire une assurance personnelle, la question est de savoir si *le Conseil national ne peut mener des négociations avec des compagnies d'assurance en vue de conclure pareille police d'assurance pour l'ensemble des comptables stagiaires concernés*. L'expérience nous apprend que la conclusion de pareille police d'assurance «commune» peut se faire à des conditions intéressantes. La prime peut, le cas échéant, être récupérée par le biais des cotisations des membres<sup>28</sup>.
- **Deuxième tiret:** il va de soi que le Code des sociétés ne vise que la responsabilité des fondateurs. Le comptable stagiaire n'a aucune responsabilité dans ce cadre-là.<sup>29</sup>
- **Lecture conjointe des deux premiers tirets:** étant donné que le Conseil national estime que la responsabilité du stagiaire ne remplace pas celle du fondateur, la question se pose dès lors de savoir s'il est nécessaire que le stagiaire souscrive une assurance personnelle. Ces dispositions devraient être reformulées sur la base de l'analyse de la responsabilité susmentionnée.
- **Troisième et quatrième tirets:** la loi dispose formellement que le comptable stagiaire élabore le plan financier. La loi ne comporte aucune obligation de signer ce plan financier. *Le Conseil national rappelle à juste titre au comptable stagiaire de ne pas signer pareil document*<sup>30</sup>.
- **Dernier tiret:** le Conseil supérieur renvoie aux possibilités, dévelop-

27. P. HANKE, M. PLAS et P. VERMEEREN, «Bedrijfseconomische bedenkingen betreffende het financieel plan bij oprichting van een vennootschap», *Accountancy en Bedrijfskunde (M)*, février 1998, 21.

28. On peut renvoyer, à titre de comparaison, aux Barreaux où les membres versent une cotisation supérieure à celle des stagiaires, notamment en vue de couvrir l'assurance responsabilité et compte tenu des différents moyens financiers.

29. Voir cependant ci-avant, texte relatif aux conséquences de l'article 51, deuxième alinéa, sur la responsabilité du comptable stagiaire.

30. Voir ci-avant, texte relatif aux coutumes notariales en la matière.

pées ci-avant, dont dispose le comptable stagiaire après avoir accompli sa mission. *Le Conseil supérieur recommande au Conseil national de revoir cette disposition sur la base de ces possibilités.*

En outre, le Conseil supérieur estime que l'expression «*déclaration sur l'honneur du client*» doit être reformulée comme suit «*le client déclare sur l'honneur que les données qu'il a fournies sont exactes, complètes et sincères*».

Le Conseil supérieur note également que le «*gérant d'une personne morale*» ne concerne pas toutes les personnes visées par le Conseil national dans les autres dispositions. On songera ici aux fondateurs ou aux administrateurs d'une société anonyme. *Le Conseil supérieur recommande au Conseil national de reformuler cette disposition.*

En outre, les différentes étapes dans la procédure devant la Commission «*Plan financier*» ont déjà été énumérées. Le Conseil supérieur constate que cette procédure prend au maximum 20 jours<sup>31</sup>. Le Conseil supérieur insiste pour ne pas allonger ce délai, mais d'étudier la possibilité de le raccourcir. Cela peut se faire en concertation avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. De même, le Conseil supérieur propose d'édicter des directives permettant au comptable stagiaire et à l'entrepreneur de déterminer le délai que prend la procédure normale. Cela ne pourra que renforcer la sécurité juridique des deux parties.

D'une manière générale, le Conseil supérieur souhaite encore attirer l'attention sur la répartition du contrôle entre le maître de stage et la Commission. Le

Conseil national dispose que la «*mission d'assistance*» de la Commission «*Plan financier*» facilite et complète le contrôle du maître de stage. Le Conseil supérieur souhaiterait mentionner ici une «*assistance secondaire*». En effet, lors de la transmission du plan à la Commission «*Plan financier*», celui-ci doit déjà avoir la forme d'un plan «*définitif*». La tâche du maître de stage n'est donc pas facilitée – sauf s'il peut faire appel à la Commission au cours de l'élaboration du plan par le comptable stagiaire – mais le contrôle supplémentaire vient renforcer le contrôle exercé par le maître de stage. Le Conseil supérieur insiste pour institutionnaliser la procédure en concertation avec le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des conseils fiscaux.

#### 5.4.2.3. Composition de la Commission «*Plan financier*»

Le Conseil supérieur n'a pas de remarque particulière à formuler à propos de la composition de la Commission «*Plan financier*». Il est cependant souhaitable que *Conseil national indique quelles sont les conséquences de l'absence d'un ou de plusieurs membres ainsi que les mesures prises en cas d'absence de tous les membres*. Il y a lieu de tenir compte du fait que l'absence ne peut entraîner de retard dans le règlement des dossiers. Quant à la rédaction de la disposition, le Conseil supérieur recommande de ne pas utiliser une forme passive dans la phrase concernée.

#### 5.4.2.4. Assurance au bénéfice de la Commission «*Plan financier*»

Le Conseil supérieur constate que le Conseil national «*devrait*» veiller à souscrire une assurance. *Le Conseil supérieur recommande au Conseil national d'examiner sur la base de l'approche susmentionnée à propos de l'«assistance accessoire» et du régime de responsabilité si cette commission ne doit pas souscrire une assurance distincte.*

31. Lorsque que comptable stagiaire fait parvenir le projet six jours avant la réunion de la Commission, ce projet est discuté lors de la réunion suivante qui se tient quinze jours plus tard.



# annexe VI

## Table des matières

1. Introduction
2. Constatation au niveau institutionnel
3. Structure de la note du Conseil national
  - 3.1. Interprétation des critères de base
    - 3.1.1. Les membres
    - 3.1.2. Première consultation gratuite
    - 3.1.3. Les entreprises qui la demandent
      - 3.1.3.1. Les entreprises
      - 3.1.3.2. La demande
    - 3.1.4. Dans le courant de la première année d'activités
  - 3.2. Organisation de la première consultation

## 1. Introduction

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

Le Conseil supérieur des Professions économiques a reçu le 12 juin 2001 un courrier de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés relatif à deux décisions prises par le Conseil national en sa séance du 8 juin. Ces décisions concernent, d'une part, l'établissement d'un plan financier, et, d'autre part, la première consultation gratuite.

La deuxième note du Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés concerne la première consultation donnée gratuitement, telle que définie à l'article 51, troisième alinéa, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Ce troisième alinéa de l'article 51 est rédigé comme suit :

«Le Conseil national peut également déterminer les règles selon lesquelles les membres rendent une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activités.»

*Le Conseil supérieur se félicite de pouvoir constater que le Conseil national a fait usage de cette compétence et a effectivement procédé à la rédaction de règles en la matière.*

## 2. Constatation au niveau institutionnel

Le législateur a opté dans la loi du 22 avril 1999 de confier au Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés les modalités pratiques de l'obligation de rendre une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activités. Le Conseil supérieur constate qu'une disposition quasi-identique se retrouve à l'article 28, § 1<sup>er</sup>, deuxième alinéa, de la loi. Aux termes de cet article, c'est le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux qui a également la possibilité d'établir des règles en la matière.

Le Conseil supérieur note que le législateur n'impose pas que ces règles soient établies en concertation par les deux organes des deux Instituts ou que celles-ci doivent être des règles communes. Le Conseil supérieur estime néanmoins opportun que *les deux Instituts se concer-*

*tent quant aux modalités d'harmonisation des normes proposées aux membres en vue d'augmenter la sécurité juridique pour les entreprises concernées, tout en maintenant, le cas échéant, les spécificités liées à chaque professions.*

Dans la mesure où cette problématique concerne plusieurs Instituts<sup>2</sup>, le Conseil supérieur est disposé à constituer, sous sa coordination, un groupe de travail regroupant des représentants des Instituts concernés afin de réfléchir à la problématique susmentionnée.

Le Conseil supérieur a constaté que la note en question a déjà été publiée dans le Bulletin de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés. Le Conseil supérieur fait remarquer que cette publication est susceptible de créer la confusion parmi les membres dans la mesure où le Conseil national déciderait d'adapter la note après avoir pris

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

2. En l'occurrence, l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

connaissance de l'avis du Conseil supérieur. Cela conduirait en effet les membres de l'Institut à recevoir, en un court laps de temps, à deux reprises une information relative à un même sujet. Le Conseil supérieur constate que les autres Instituts regroupant des professions économiques publient dans certains cas des projets de règles de manière à permettre

à leurs membres de commenter la publication en question; l'avis de l'Institut concerné n'étant publié qu'ultérieurement. Le Conseil supérieur recommande à l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés d'appliquer une procédure similaire afin d'éviter toute confusion parmi les membres.

### 3. Structure de la note du Conseil national

La note du Conseil national est composée de deux parties. La description des dispositions légales est suivie de celle de l'objectif poursuivi par la note. De la partie en italique du texte annexé, on pourrait déduire que celle-ci traite de l'objectif de la loi, alors que les dispositions qui font suite semblent référer à l'objectif poursuivi par la note. *Le Conseil supérieur recommande de présenter l'objectif de la note de façon claire afin d'éviter toute confusion parmi les membres.*

L'objectif poursuivi par la note comprend deux parties. Après avoir traité de l'interprétation des critères de base, la note aborde le problème de l'organisation de la première consultation. L'analyse de cet objectif poursuivi par la note a également été effectuée par le Conseil supérieur dans la perspective d'éviter ou de minimaliser tout «expectation gap» potentiel parmi les membres de l'IPCF et parmi les entreprises.

#### 3.1. Interprétation des critères de base

Le Conseil supérieur observe que la note du Conseil national procède à un examen approfondi de toutes les notions de base de cette disposition légale. Le Conseil supérieur estime opportun de parcourir ces notions dans les paragraphes qui suivent.

##### 3.1.1. Les membres

Le Conseil national mentionne que les membres de l'IPCF sont des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés. En vue d'assurer la protection

des stagiaires et d'accroître la sécurité juridique, le Conseil supérieur estime que le Conseil national doit mentionner expressément que les stagiaires ne tombent pas dans le champ d'application de cette disposition.

##### 3.1.2. Première consultation gratuite

Le Conseil supérieur affirme que la première consultation gratuite peut prendre deux formes: un «avis verbal informel sans note d'honoraires» ou un «avis écrit sans note d'honoraires». En cas d'avis écrit, le Conseil national exige de mentionner au préalable sur le document que: «Cet avis est rendu dans le cadre de la première consultation gratuite prescrite par l'article 51, § 3, de la loi du 22/04/99, telle qu'entérinée par le Conseil national de l'IPCF et tenant compte de la déclaration sur l'honneur du client selon laquelle il n'a jamais été indépendant au préalable et ne disposait donc d'aucun numéro de TVA et/ou de numéro de registre de commerce, que ce soit en tant que personne physique ou en tant que gérant d'une personne morale.»

Le Conseil supérieur constate que le Conseil national ne précise pas davantage la notion d'«avis verbal informel sans note d'honoraires». Il y a lieu de se poser la question de savoir quelle est la signification donnée au terme «informel». Cette signification ne manque pas d'intérêt dans le cadre de la relation de confiance qui devrait exister entre un membre de l'IPCF et l'entreprise concernée. Dans son sens commun, le mot «informel» pourrait

influencer la sécurité juridique des deux parties.

Le Conseil supérieur estime opportun d'examiner si un avis verbal peut être considéré comme une première consultation. Dans l'affirmative, il semble indiqué de prévoir une consignation par écrit en raison de la sécurité juridique évoquée ci-avant. Cet écrit permettra au membre de l'IPCF de fournir la preuve, tant vis-à-vis du Conseil national qu'à l'égard de tiers, qu'il a rendu un avis. De même, il pourra faire valoir son droit à une rémunération.

Le Conseil supérieur souhaite faire les remarques suivantes à propos de la clause que doit porter un avis écrit. D'une façon générale, le Conseil supérieur constate que cette clause concerne davantage la notion d'entreprise. Le Conseil supérieur recommande d'insérer cette clause dans la notion de base de l'entreprise.

Le Conseil supérieur note que la clause mentionne l'entérinement de l'article 51, troisième alinéa, de la loi, par le Conseil national. Le Conseil supérieur conseille d'adapter cette phrase parce que le Conseil national a édicté les règles en la matière mais n'a pas approuvé en tant que telle la loi. Du point de vue formel, le Conseil supérieur constate également que le référence à la loi doit être libellée «article 51, troisième alinéa» et non «article 51, § 3».

En outre, le Conseil supérieur estime que *la rédaction de la «déclaration sur l'honneur du client» peut être reformulée comme suit «le client déclare relever de l'article 51, troisième alinéa, de la loi du 22 avril 1999».*

Le Conseil supérieur note que le Conseil national fixe certaines exigences formelles concernant le document à établir. Ces exigences doivent protéger les membres contre les contestations avec l'administration fiscale.

Afin d'améliorer la sécurité juridique des membres, le Conseil supérieur souhaite que le Conseil national mentionne expressément si l'administration fiscale est d'accord avec cette méthode.

lors de l'examen de la notion d'«entreprises qui la demandent».

En ce qui concerne la portée du contenu de la première consultation gratuite, le Conseil national fait le constat négatif que celle-ci ne contient pas la mention «la tenue d'une comptabilité ou le traitement des déclarations fiscales en matière d'impôts directs et indirects». Pareille formulation crée néanmoins une insécurité juridique pour les membres qui peuvent se demander si toutes les autres prestations de services tombent bien dans le champ d'application de l'article 51, troisième alinéa, de la loi du 22 avril 1999.

Le Conseil supérieur recommande également au Conseil national de se pencher sur la problématique du caractère répétitif de la première consultation gratuite ainsi que de la demande d'un avis sur le même problème sollicité auprès de divers membres.

### 3.1.3. Entreprises qui en font la demande

#### 3.1.3.1. Entreprises

Le Conseil national n'a pas explicité la notion d'«entreprise», à l'exception d'une mention dans le document dont question plus haut. On y indique qu'il s'agit d'une personne qui «n'a jamais été indépendante au préalable et ne disposait donc d'aucun numéro de TVA et/ou de numéro de registre de commerce, que ce soit en tant que personne physique ou en tant que gérant d'une personne morale».

Le Conseil supérieur objecte que cette définition provoque in fine des difficultés pour le gérant d'une personne morale qui n'a même pas de numéro de registre de commerce ou de numéro de TVA. Cette approche peut en effet poser des problèmes d'interprétation lorsque, par exemple, un membre du conseil d'administration, l'administrateur-délégué ou un membre de la direction d'une société anonyme cherche à recueillir pareil avis. Un autre problème surgit lorsque, par exemple, un avocat demande pareil avis. Cet indépendant ne possède ni numéro de registre de commerce ni numéro de TVA. Dans ces cas, un litige pourrait naître à propos de la signification du mot «donc» dans la définition susmentionnée.

La doctrine fait remarquer à juste titre que la notion d'entreprise n'a pas de contenu précis<sup>3</sup>. Une bonne définition a

3. G. SCHRANS, «*Poging tot omschrijving van de onderneming als rechtssubject*», R.W. 1979-80, 2379.



été donnée par Van Gerven (traduction libre): «L'entreprise est un groupe de personnes indépendantes et organisées de façon durable qui, à l'aide de moyens matériels et non matériels produisent ou distribuent des biens ou des services contre paiement, par les preneurs de ces biens ou services, d'une rémunération visant et étant calculée de façon à produire des rentrées égales et de préférence supérieures aux dépenses nécessaires au fonctionnement de l'organisation»<sup>4</sup>. Le Conseil supérieur note que cette définition présente l'avantage de ne pas utiliser les termes d'«acte de commerce», de «personnalité juridique» ou de «commerçant», qui sont moins appropriés en l'occurrence. Néanmoins, la définition dit également que l'«entreprise» concerne un «groupe de personnes». Des personnes physiques distinctes peuvent également tomber dans le champ d'application de la définition de l'entreprise. Il semble donc indiqué de corriger la définition en la matière, en remplaçant par exemple «groupe de personnes» par «entité».

En outre, le Conseil supérieur estime que le Conseil national doit déterminer la personne au sein de cette entité qui doit introduire la demande. Ainsi, dans le cas d'une société anonyme, la demande peut en effet émaner du conseil d'administration, de l'administrateur-délégué, d'un membre de la direction, ... La phrase du Conseil national stipulant que «la demande d'avis doit émaner directement de l'entrepreneur et pas d'un autre intermédiaire» ne couvre par conséquent pas toutes les situations potentielles.

D'un point de vue formel, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil national sur le fait que le législateur utilise la notion d'«entreprises» et non d'«entrepreneurs», comme cela est mentionné dans les notions de base.

#### 3.1.3.2. La demande

La loi dispose expressément que la demande doit émaner de l'entreprise. Le Conseil supérieur estime que le Conseil national doit examiner s'il faut édicter des règles fixant les modalités que l'entreprise doit respecter pour formuler sa demande.

#### 3.1.4. Dans le courant de leur première année d'activités

A propos de l'expression «dans le courant de leur première année d'activités», le Conseil national constate que seules les personnes n'ayant jamais été indépendantes peuvent avoir recours à cette possibilité. Les indépendants qui commencent une nouvelle activité ou qui changent de domaine d'activités ou qui passent en société sont exclus de cette mesure.

Le Conseil supérieur estime que cette précision ne tient pas compte d'un certain nombre de cas. Ainsi, un indépendant peut, au cours de sa première année d'activité, poursuivre ses activités sous la forme d'une société. De même, un indépendant peut poursuivre ses activités dans une société avec laquelle il conclut un contrat de travail.

Pour ce qui concerne les commerçants, on peut considérer que la première année d'activités prend cours au moment de l'inscription au registre de commerce. Conformément aux dispositions réglementaires, celui qui a l'intention d'exercer une activité commerciale doit s'inscrire au préalable au registre de commerce. Cette façon de procéder évite des discussions portant sur un exercice comptable prolongé et sur l'application de l'article 51, alinéa 3, de la loi.

Il faudra cependant adopter une autre approche pour d'autres catégories, comme certains professionnels indépendants. Ainsi, l'inscription sur la liste des stagiaires pourra être retenue comme date de commencement de l'activité pour les avocats.

Le Conseil supérieur recommande au Conseil national d'étudier dans quelle mesure des directives peuvent a priori prévenir pareils problèmes ou les réduire au minimum.

#### 3.2. Organisation de la première consultation

Les recommandations du Conseil national disposent que la première consultation pourra être donnée soit par le comp-

4. W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch Privaatrecht XIII. Handels- en Economische rechet, Deel 1. Ondernemingsrecht*, Anvers, Standaard, 1975, 28.

table en son cabinet personnel, soit en collaboration avec les Barreaux ou les fédérations ou associations professionnelles.

Le Conseil supérieur note à propos de la première possibilité que la confusion peut naître quant à la possibilité de donner des conseils par téléphone ou d'avoir recours à des moyens de communication électroniques. Il s'indique que le Conseil national mentionne clairement si ces méthodes relèvent également de la délivrance d'un avis au cabinet personnel du comptable. Cette précision doit se faire sur la base de la recommandation formulée ci-dessus au sujet de l'«avis verbal informel».

Le Conseil supérieur souhaite formuler une réserve, en ce qui concerne la seconde possibilité, sur la nature des modalités et leur portée réelle.

D'une manière générale, le Conseil supérieur estime qu'il importe de garantir la confidentialité afin d'assurer des bonnes relations entre l'entreprise et le membre de l'IPCF. Lorsqu'une première consultation est donnée en application de la deuxième méthode, le Conseil supérieur craint qu'il ne soit porté atteinte à la relation de confiance entre les parties.

En ce qui concerne la collaboration avec les Barreaux dans le cadre de l'assistance juridique, le Conseil supérieur souhaite faire remarquer que cette assistance juridique est réglée de façon détaillée et précise, entre autres dans le Code judiciaire. La question se pose de savoir si un règlement du Conseil national suffit pour «se rallier» à cette médiation. En outre, le Conseil supérieur note que la réalisation concrète de cette assistance juridique est réglée de façon très différente d'un arrondissement judiciaire à l'autre ou même au sein d'un même arrondissement, d'autres coutumes peuvent prévaloir. Enfin, le Conseil supérieur constate que cette assistance juridique couvre principalement des sujets qui ne s'inscrivent pas, ou peu, dans le prolongement des

activités du comptable ou du comptable-fiscaliste.

En ce qui concerne l'avis rendu en collaboration avec les permanences des fédérations et associations professionnelles, il y a lieu de vérifier si cette méthode concorde avec l'exigence d'indépendance des membres. En effet, non seulement l'indépendance d'esprit doit être garantie, mais il faut également éviter toute forme de dépendance. L'article 4 du Code de déontologie dispose que le comptable «doit pouvoir disposer de l'indépendance nécessaire qui caractérise l'exercice d'une profession libérale, afin de pouvoir exercer sa profession dans le respect des règles de la déontologie». On peut avoir des doutes sur l'indépendance dont jouit encore le comptable (-fiscaliste) qui, en l'occurrence, travaille en collaboration avec ces fédérations ou associations.

Sur la base des propositions du Conseil national formulées ci-avant, le Conseil supérieur estime opportun de préciser que le législateur n'a pas interdit au Conseil d'édicter des règles pour institutionnaliser d'une certaine manière pareil avis, mais que la collaboration proposée ne conduira pas aux résultats souhaités.

En outre, le Conseil national dispose qu'une séance organisée en collaboration avec les Barreaux ou les associations ou fédérations professionnelles «doit réunir deux comptables avec des profils différents (IPP/ISoc ou comptabilité/fiscalité)». Le Conseil supérieur note que la seule distinction faite par le législateur est celle entre le comptable et le comptable-fiscaliste. Il semble dès lors difficile de faire une distinction selon les profils susmentionnés.

Enfin, le Conseil supérieur constate que la proposition en matière de rémunération est réglée de façon potestative. Le Conseil supérieur recommande de faire la clarté en la matière. En outre, il faut également définir des modalités permettant aux membres de fournir la preuve qu'ils ont fourni pareille prestation de service afin de pouvoir demander une rémunération.

# annexe VII

## Historique

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

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Cabinet du Ministre de la Justice et le Cabinet du Ministre de l'Economie ont demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de l'avant-projet d'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés, transmis conjointement avec le rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur a rendu, en février 2001, un avis relatif à l'indépendance du commissaire dans le cadre d'un avant-projet de loi, dont l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis est à prendre en exécution. En résumé, les membres du Conseil supérieur ont exprimé, dans cet avis, leur accord unanime pour l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans.

Les membres étaient unanimes sur le principe que la législation doit être renforcée en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre,

l'unanimité n'a pu être obtenue sur les mesures à prendre.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur, à savoir Mme Pieters et MM. Keutgen, Michel et Servais, estiment qu'il faut simultanément avoir recours à un dispositif légal et un régime d'exécution à même de pouvoir être, le cas échéant, adapté; ce dernier régime devant fixer les activités incompatibles de manière à pouvoir s'adapter aux évolutions internationales.
- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf estiment qu'une interdiction absolue était requise en la matière.
- Monsieur Peeters soutient une initiative légale imposant au commissaire d'informer l'organe de gestion quant à l'obligation figurant à l'article 134, § 4 du Code des sociétés en matière de communication d'honoraires complémentaires et requérant que le commissaire mentionne que le rapport annuel contient les informations exigées par la loi en cette matière.

Le Conseil supérieur souligne que l'avis relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés en projet, transmis conjointement avec le rapport au Roi y relatif, doit s'inscrire dans le cadre susmentionné.

1. M.B., 11 mai 1999.

## Lignes de force

Le Conseil supérieur souhaite en premier lieu confirmer les positions de principe adoptées par ses membres dans l'avis du 19 février 2001 relatif à l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés ainsi que de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition<sup>2</sup>. Il s'agit des avis partagés des membres Keutgen, Michel, Peeters, Pieters et Servais, d'une part, et des membres Struyf et Van Den Bossche, d'autre part.

- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont favorables à une disposition légale selon laquelle les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants quand d'autres missions sont exécutées par un commissaire ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle celui-ci se trouve dans un rapport de collaboration professionnel. Il en résulte qu'ils s'opposent au principe même d'un projet d'arrêté royal tel que soumis à l'avis du Conseil supérieur.
- La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur, à savoir Madame Pieters et Messieurs Keutgen, Michel, Peeters et Servais<sup>3</sup> ont examiné l'avant-projet d'arrêté royal qui leur a été soumis pour avis. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soulignent à ce propos l'importance de garantir la sécurité juridique. Il en résulte la nécessité de clarifier et de préciser certaines notions et de rédiger des dispositions cohérentes dans tous les aspects du point de vue technico-réglementaire.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur constatent que le législateur a tenté d'éviter un «*expectation gap*» et d'obtenir un nouvel équilibre entre les attentes de tous les «*stakeholders*», pour qui l'indépendance du commissaire constitue un élément essentiel, et le fonctionnement du commissariat belge aux

comptes au vu des développements au niveau international.

Dans cette perspective et comme suite à différents événements récents survenus au niveau international, ces membres du Conseil supérieur insistent à nouveau sur la nécessité de procédures adéquates de surveillance et de suivi. Les membres concernés renvoient à ce propos expressément à la recommandation formulée à ce sujet dans l'avis du 19 février 2001. Celle-ci recommandait la mise sur place d'une régimes adéquat de contrôle et la mise en œuvre de sanctions en cas de non-respect. Ceci implique que les instances compétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de suivi (notamment disciplinaire), composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux professions économiques.

Une telle approche, consacrée par de nombreuses normes internationales et étrangères, implique également que les instances qui seraient chargées de ces nouvelles missions puissent disposer de budgets adéquats afin de pouvoir répondre de manière appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur se félicitent de constater qu'un effort considérable est fourni en ce qui concerne le cadre réglementaire pour éviter l'insécurité juridique qui pourrait naître après l'adaptation de l'article 133 du Code des sociétés. Ceci nécessite dès lors non seulement une action diligente du pouvoir exécutif, mais également au cas où, à la suite d'amendements introduits, le législateur adapterait les textes en projet.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur sont d'avis que la sécurité juridique impose de tenir compte des éléments suivants.

- La rédaction actuelle de la définition légale crée une insécurité juridique

2. Ci-après le projet de loi.

3. Dénommés ci-après «les membres majoritaires du Conseil supérieur».

quant au caractère admissible des prestations qui ne sont pas considérées comme «portant atteinte à l'indépendance» par l'arrêté royal. La rédaction de la disposition légale devrait dès lors mentionner que les commissaires ne peuvent pas se déclarer indépendants lorsqu'ils effectuent une des missions reprises dans l'arrêté royal. Les missions qui ne sont pas reprises dans l'arrêté royal ne porteraient dès lors pas atteinte à l'indépendance du commissaire.

- Le projet de loi doit mentionner explicitement qu'un arrêté royal sera adopté pour éviter qu'une insécurité juridique ne soit créée à ce sujet.
- L'arrêté royal doit entrer en vigueur en même temps que les dispositions légales concernant l'indépendance du commissaire.
- Les parties concernées doivent disposer des délais de transition nécessaires pour s'adapter au nouveau cadre réglementaire.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent également que l'avant-projet d'arrêté royal rend la déclaration d'indépendance du commissaire tributaire du respect des dispositions de l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 4 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Ces membres estiment qu'il convient d'examiner à ce propos les raisons justifiant cette obligation.

Les membres majoritaires constatent, à propos de la formulation des différentes activités qui portent atteinte à l'indépendance que, malgré l'intention de se conformer à la recommandation européenne en la matière, la rédaction de l'arrêté royal est nettement différente dans un certain nombre de cas. Ces membres proposent que, dans ces cas, la rédaction de l'arrêté soit adaptée à la recommandation<sup>4</sup> du *Committee on Auditing* de la Commission européenne. A cette fin, la formulation doit tenir compte de l'interdiction :

- d'intervenir dans le processus décisionnel;
- d'établir des comptes annuels ou de tenir la comptabilité (sauf s'il s'agit exclusivement de rendre un avis infor-

matif de nature purement formelle ou technique);

- d'intervenir dans la conception et dans la mise en œuvre de systèmes technologiques concernant l'information financière, sauf dans un certain nombre de cas définis avec précision;
- de procéder à des évaluations sauf dans un certain nombre de cas généraux;
- d'intervenir dans un audit interne, sauf dans le cas d'une décision prise par l'organe compétent à propos de la remise d'un avis bien défini et à rendre exclusivement à l'organe compétent;
- de représenter le client dans le règlement de litiges fiscaux ou autres, sauf par le biais de personnes avec lesquelles le commissaire se trouve dans des liens de collaboration et si l'issue de ces litiges n'a pas d'impact significatif sur les comptes annuels;
- de se charger du recrutement des membres de direction ou d'intervenir dans ce recrutement.

Incidentement, les membres majoritaires font observer que les recommandations européennes proposent une réglementation en matière de transparence qui va au-delà du cadre légal belge actuel.

Les membres majoritaires constatent l'absence de concordance entre le champ d'application dont relèvent la société belge et ses filiales et le projet de loi. Le champ d'application est néanmoins en concordance avec l'amendement n° 1211/2, tel qu'il a été déposé par Mme Barzin et M. van Overtveldt. Ces membres du Conseil supérieur estiment qu'il faut s'efforcer de rechercher un équilibre entre les deux intérêts mentionnés ci-après. D'une part, il faut répondre aux attentes du public afin de conserver ou d'obtenir une confiance maximale dans le contrôle révisoral et, d'autre part, il faut veiller à la mise en œuvre et au contrôle du régime établi ainsi qu'à son maintien.

Afin d'assurer la conformité par rapport à la recommandation européenne, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment par ailleurs que l'arrêté royal ne peut établir un régime *général*

4. *Committee on Auditing, Commission Recommendation – Statutory Auditors' Independence in the EU: A set of Fundamental Principles*, 15 décembre 2000, 48 p.

d'exception qui ne porterait pas atteinte à l'indépendance dans la mesure où un certain nombre de conditions, dont le principe de «non materiality», devaient être rencontrées cumulativement. La recommandation européenne fixe de manière distincte pour chaque activité

les conditions que doit remplir cette activité pour ne pas porter atteinte à l'indépendance. Ces membres estiment opportun que le régime d'exécution belge s'y conforme et que cette disposition de l'avant-projet d'arrêté royal soit dès lors supprimée.

# Avis

## Table des matières

1. Introduction
2. Evaluation générale de l'approche de l'avant-projet d'arrêté royal
3. Commentaire général du rapport au Roi
4. Commentaire par article de l'avant-projet d'arrêté royal
  - 4.1. Article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet
    - 4.1.1. Article 184, § 1<sup>er</sup> en tant que disposition de renvoi
    - 4.1.2. Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire
    - 4.1.3. Article 184, § 2 et § 4, pour ce qui concerne la définition des «liens de collaboration»
    - 4.1.4. Article 184, § 3 renvoyant à la loi de 1953 et à l'arrêté royal de 1994
    - 4.1.5. Article 184, § 4 reprenant la liste des incompatibilités
      - a) la prise de décisions dans la société contrôlée
      - b) l'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité
      - c) la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques
      - d) la réalisation d'évaluations
      - e) l'audit interne
      - f) le règlement de litiges fiscaux et autres
      - g) le recrutement et l'«interim management»
    - 4.1.6. Avis fiscal
    - 4.1.7. Article 184, § 5 relatif au champ d'application
    - 4.1.8. Article 184<sup>bis</sup> relatif au régime dérogatoire
    - 4.1.9. Article 184<sup>ter</sup> relatif à l'établissement de directives par l'IRE
    - 4.1.10. Article 184<sup>quater</sup> en matière de «reporting»
  - 4.2. Article 2 de l'avant-projet comportant des adaptations techniques à l'arrêté royal du 30 janvier 2001
  - 4.3. Article 3 de l'avant-projet relatif à l'entrée en vigueur
  - 4.4. Article 4 de l'avant-projet en matière d'exécution
5. Observations particulières concernant le rapport au Roi
6. Position des membres Van den Bossche et Struyf à propos du principe d'un dispositif légal mis en œuvre par un avant-projet d'arrêté royal

## 1. Introduction

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>5</sup> et a succédé au Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>6</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Cabinet du Ministre de la Justice et le Cabinet du Ministre de l'Economie ont demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de l'avant-projet d'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés transmis, conjointement avec le rapport au Roi y relatif.

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

En février 2001, le Conseil supérieur a rendu un avis relatif à l'indépendance du commissaire dans le cadre de l'avant-projet de loi modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition.

En résumé, les membres du Conseil supérieur ont marqué à l'unanimité leur accord pour l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans au cours de laquelle le commissaire ne peut, au terme de son mandat, accepter de mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction, que ce soit dans la société qui a été soumise à son contrôle ou auprès des sociétés liées à cette dernière. A cet effet, un régime de contrôle adéquat et des sanctions à prendre en cas de non-respect doivent également être mis en place.

Les membres étaient également unanimes sur le principe que la législation doit être renforcée en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre, l'unanimité n'a pas pu être obtenue sur les mesures à prendre.

- Les membres majoritaires, à savoir Mme Pieters et MM. Keutgen, Michel et Servais, estiment qu'il faut simultanément avoir recours à un dispositif légal et à un régime d'exécution à même de pouvoir être, le cas échéant, adapté, ce dernier régime devant fixer les activités incompatibles de manière à pouvoir s'adapter aux évolutions internationales. Ces membres estiment également qu'un régime de transparence adéquat concernant les rémunérations doit être mis en place et qu'il faut également veiller au respect des dispositions concernées.
- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf estiment qu'une interdiction absolue était requise en la matière.
- Monsieur Peeters soutient une initiative légale imposant au commissaire d'informer l'organe de gestion quant à l'obligation figurant dans l'article 134, §4 du Code des sociétés en matière de communication d'honoraires complémentaires et requérant que le commissaire mentionne dans son rapport que le rapport de gestion contient les informations exigées légalement en cette matière.

## 2. Evaluation générale de l'approche de l'avant-projet d'arrêté royal

Le Conseil supérieur souhaite d'abord confirmer les positions de principe adoptées par les membres dans l'avis du 19 février 2001 relatif à l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés ainsi que de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition<sup>7</sup>. Il s'agit des avis partagés des membres Keutgen, Michel, Peeters, Pieters et Servais, d'une part, et

5. M.B., 11 mai 1999.

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

7. Ci-après «le projet de loi».

des membres Struyf et Van Den Bossche, d'autre part.

- Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf sont favorables à une disposition légale selon laquelle les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants quand d'autres missions sont exécutées par un commissaire ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle celui-ci se trouve dans un rapport de collaboration professionnel. Il en résulte qu'ils s'opposent au principe même d'un projet d'arrêté royal tel que soumis à l'avis du Conseil supérieur.
- La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur, à savoir Madame Pieters et Messieurs Keutgen, Michel, Peeters et Servais ont examiné l'avant-projet d'arrêté royal qui leur a été soumis pour avis. Le Conseil souligne à ce propos l'importance de garantir la sécurité juridique. Il en résulte la nécessité de clarifier et de préciser certaines notions et de rédiger des dispositions cohérentes dans tous les aspects du point de vue technico-réglementaire.

La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur constatent que le législateur a tenté d'éviter un «*expectation gap*» et d'obtenir un nouvel équilibre entre les attentes de tous les «*stakeholders*», pour qui l'indépendance du commissaire constitue un élément essentiel, et le fonctionnement du commissariat belge aux comptes au vu des développements au niveau international. On est, en effet, confronté, d'une part, en Belgique à un certain nombre de développements défavorables tendant à donner au public en général et à l'investisseur en particulier un signal selon lequel le travail des commissaires peut mériter la confiance et la crédibilité maximales. D'autre part, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent, qu'au niveau international, il n'existe pas d'interdiction générale d'accomplir, à côté des missions légales, d'autres missions au profit de la société dont le commissaire contrôle les comptes ou d'une

société ou d'une personne liée à cette société, au sens de l'article 11 du Code des sociétés.

L'avant-projet d'arrêté royal offre une solution adéquate à deux évolutions partiellement divergentes. Il met, en effet, l'accent sur un certain nombre d'activités concrètes incompatibles avec les missions légales du commissaire. Ceci permet à l'arrêté royal de donner la crédibilité voulue à la diffusion d'informations contrôlées et de répondre aux besoins des investisseurs. D'autre part, l'avant-projet d'arrêté royal tient compte de l'évolution internationale évoquée ci-avant en n'interdisant pas *a priori* toutes les autres missions, mais uniquement les activités risquant de mettre en cause de manière significative l'indépendance du commissaire.

- La majorité de cinq membres sur sept du Conseil supérieur insistent à nouveau, à la suite de quelques événements récents au niveau international, sur la nécessité de procédures adéquates de surveillance et de suivi. Les membres concernés renvoient à ce propos expressément à la recommandation formulée à ce sujet dans l'avis du 19 février 2001. Celle-ci recommandait la mise sur place d'un régime adéquat de contrôle et la mise en œuvre de sanctions en cas de non-respect. Ceci implique que les instances compétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de suivi (notamment disciplinaire), composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux professions économiques.
- Une telle approche, consacrée par de nombreuses normes internationales et étrangères, implique également que les instances qui seraient chargées de ces nouvelles missions puissent disposer de budgets adéquats afin de pouvoir répondre de manière appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière.



Les membres majoritaires du Conseil supérieur se félicitent de constater qu'un effort considérable est fourni en ce qui concerne le cadre réglementaire pour éviter l'insécurité juridique qui pourrait naître après l'adaptation de l'article 133 du Code des sociétés en projet.

Il convient de relever que la Chambre examine actuellement le projet de loi. Ce projet de loi vise, entre autres, à modifier un certain nombre de dispositions concernant le commissaire et renforce substantiellement l'indépendance de ce dernier. C'est la première fois, depuis le milieu des années quatre-vingts, que le législateur intervient à nouveau afin d'élaborer des mesures concrètes en matière d'indépendance du commissaire.

Dans la mesure où le Parlement devait approuver telles quelles ces dispositions du projet de loi, le Roi pourrait par voie de conséquence déterminer les opérations qui portent atteinte à l'indépendance du commissaire. Les membres majoritaires du Conseil supérieur distinguent à ce propos diverses possibilités susceptibles de survenir ou non après la mise en place du nouveau régime.

1. Introduire la modification, telle qu'elle est proposée dans le projet de loi, sans régime d'exécution. Ceci conduit à l'interdiction absolue pour le commissaire de proposer d'autres prestations.
2. Introduire la modification, telle qu'elle est proposée dans le projet de loi, avec un régime d'exécution interprété de la même manière que le commentaire par article du projet de loi<sup>8</sup>.

Cela signifie que d'autres activités que celles déterminées expressément par le Roi ne porteront pas atteinte à l'indépendance du commissaire.

3. Introduire la modification, telle qu'elle est proposée dans le projet de loi, avec un régime d'exécution, interprétant de façon conjointe et stricte les nouveaux paragraphes cinq et six de l'article 133 du Code des sociétés.

Sur la base d'une certaine doctrine<sup>9</sup>, les membres majoritaires du Conseil supé-

rieur sont d'accord sur le fait que la rédaction actuelle du paragraphe 6 n'empêche pas l'application du paragraphe 5 et ne conduit pas à une réglementation cohérente. Le nouveau paragraphe 5 introduit, en effet, une interdiction absolue. Lorsque le Roi aura établi la liste des missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, le commissaire devra toujours tenir compte de la disposition générale reprise dans le paragraphe 5 dès que le commissaire ou une personne liée à celui-ci accomplira une mission complémentaire. La prestation ne sera d'ailleurs toujours pas permise, du moins pour autant que le commissaire voudra éviter que son indépendance ne soit mise en question.

Les diverses possibilités mentionnées ci-dessus entraîneront un renforcement substantiel de la sécurité juridique. Il n'existe cependant aucune certitude sur la base de l'actuel projet de loi qu'un arrêté royal sera effectivement pris. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que le Roi exécutera cette disposition légale.

Par ailleurs, les membres majoritaires du Conseil supérieur notent qu'il n'est pas expressément précisé que l'arrêté royal entrera en vigueur en même temps que le projet de loi. Ces membres du Conseil supérieur souhaitent que l'arrêté royal entre en vigueur en même temps que les dispositions de loi portant sur l'indépendance du commissaire.

En outre, il ne doit pas nécessairement être décidé que les activités qui ne sont pas reprises dans l'arrêté royal doivent, après l'entrée en vigueur de celui-ci, être considérées comme compatibles avec l'indépendance du commissaire, comme le laisse croire le commentaire par article du projet de loi. C'est la raison pour laquelle le projet de loi doit être adapté de manière telle que les commissaires ne pourront se déclarer indépendants lorsqu'ils fournissent des prestations fixées de façon limitative dans l'arrêté royal. Les activités non déterminées par l'arrêté royal ne portent pas atteinte à l'indépendance du commissaire.

8. Projet de loi, *Doc. Parl.*, Chambre 2000-2001, n°1211/001, 14.

9. E. Wymeersch, "De onafhankelijkheid van de revisor", dans *De bedrijfsrevisor en de onafhankelijkheid*, Institut des réviseurs d'entreprises, journée d'étude du 23 novembre 2001, n° 8.

Enfin, cette modification en profondeur requiert une période transitoire permettant aux parties concernées de s'adapter de façon adéquate au nouveau cadre réglementaire. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment en effet que les personnes concernées doivent disposer d'un délai de transition adéquat.

Les adaptations, qui doivent permettre d'éliminer cette insécurité juridique, se situent à deux niveaux différents. Outre une adaptation du projet de loi, une action diligente du pouvoir exécutif s'impose. En effet, un arrêté royal doit entrer en vigueur en même temps que la loi afin d'éviter pareils problèmes de transition. Il convient dès lors d'espérer que la procédure permettant d'élaborer cet arrêté royal et de le mettre en œuvre dans l'ordre juridique belge n'entraînera pas une entrée en vigueur de l'arrêté royal postérieure à celle du projet de loi.

### 3. Commentaire général du rapport au Roi

Les observations préliminaires du rapport au Roi placent le débat sur l'indépendance du commissaire dans une perspective large. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent pareille approche car l'évolution actuelle du contexte international conduit à ne pas limiter l'examen de ce problème à la Belgique. De nombreux pays examinent la nécessité d'édicter des mesures qui garantissent l'indépendance du commissaire ou comme on a pu le lire dans rapport australien publié récemment «Those (auditors') reports would not be credible, and investors and creditors would have little confidence in them, if auditors were not independent in both fact and appearance. To be credible, an auditor's opinion must be based on an objective and disinterested assessment of whether the financial statements are presented fairly in conformity with generally accepted accounting principles»<sup>10</sup>. La confiance de l'investisseur belge, mais également celle de l'investisseur international, doit être assurée dans l'intérêt des sociétés belges. Il s'avère nécessaire à cet effet que le public puisse accorder une confiance maximale au commissaire et aux prestations qu'il effectue.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent, en outre, que ce débat a débuté depuis de nombreuses années et ne se limite dès lors pas à l'actualité des derniers mois. C'est dans ce cadre que l'arrêté royal doit s'inscrire.

Pour ce qui concerne le rapport au Roi, les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent encore formuler les observations suivantes :

- Le rapport au Roi mentionne au titre d'autorité de contrôle la «Securities and Exchange Commission» (SEC).

Les membres majoritaires du Conseil supérieur se demandent toutefois si l'on peut définir la SEC comme «l'autorité prudentielle pour les marchés financiers américains». Le principal objectif de la SEC est d'assurer la protection des investisseurs et l'intégrité des marchés de valeurs. La SEC précise ce qui suit à ce propos : «the SEC requires *public companies* to disclose meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the securities world, including *stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds, and public utility holding companies*»<sup>11</sup>. Il s'ensuit également un certain nombre de restrictions *rationae personae* portant sur les personnes soumises au contrôle de la SEC. Il semble opportun, afin d'avoir un texte plus précis, que le rapport au Roi mentionne également de façon expresse les personnes qui sont soumises au contrôle de la SEC.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur s'accordent à reconnaître que les règles de la SEC en matière d'indépendance ont exercé une influence considérable sur la modification du Code éthique de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Ces membres soutiennent ces initiatives d'autorégulation à laquelle cette institution a procédé. Il importe cependant que le rapport au Roi indique de manière adéquate que ce Code éthique a un caractère uniquement autorégulateur. Dans le cas contraire, il pourrait en ressortir que la

10. I. Ramsay, *Independence of Australian Company Auditors – Review of Current Australian Requirements and Proposals for Reform – Report to the Minister for Financial Services and Regulation*, Melbourne, Octobre 2001, 20-21.

11. Voir à ce propos [www.sec.gov/about/whatwedo](http://www.sec.gov/about/whatwedo) (cursive propre).

même importance est accordée aux normes de l'IFAC qu'à celles de la SEC. Ceci serait cependant susceptible de porter préjudice à la crédibilité de l'avant-projet d'arrêté royal étant donné que l'IFAC n'édicte pas de normes contraignantes. En outre, l'IFAC est composée de professionnels du secteur, ce qui pourrait donner aux investisseurs l'impression que les seuls intérêts de ces professionnels ont été pris en considération.

En outre, il convient de noter que, dans cette matière, qui doit être fixée et délimitée avec une très grande précision afin d'éviter tout problème d'interprétation, le renvoi au fait que l'IFAC a repris «dans les grandes lignes» la réglementation de la SEC pourrait créer une confusion.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent qu'il est également fait référence au document de travail de la Commission européenne, intitulé «*Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*» du 15 décembre 2000. Il convient également de préciser le statut du «*Committee on Auditing*» et de ses publications. Le rapport au Roi mentionne, à juste titre, que la Belgique est représentée au sein de ce Comité par un représentant du Ministre de l'Economie. Il faut également noter qu'un représentant du Conseil supérieur des Professions économiques participe à ces réunions.

Il convient également de relever que ce Comité a été créé par une initiative prise par la Commission et non par le Conseil des Ministres de l'Union européenne. Ceci implique que ces recommandations ne se traduisent pas forcément (même si cela ne peut être considéré comme étant exclu) par une proposition de directive ou, le cas échéant, par une proposition de règlement.

Contrairement à la délégation belge, composée entre autres de personnes indépendantes des professions économiques, participant aux réunions du *Committee on Auditing*, on retrouve, dans ce Comité, des délégations d'autres pays composées exclusivement

de représentants du secteur de l'audit. En conséquence, il convient de recommander que le rapport mentionne clairement la façon dont les recommandations sont édictées au sein du *Committee on Auditing*. En outre, le neuvième considérant du rapport du *Committee on Auditing* précise que les recommandations doivent être considérées comme des principes fondamentaux. Ce passage démontre que le *Committee on Auditing* considère les recommandations comme des principes de base qui sont appelés à être affinés. Le dixième considérant ajoute que «the setting of national independence rules that are complementary to EU fundamental principles is to be left to the discretion of Member States». Cela implique que ces principes doivent être considérés comme des règles minimales à respecter au niveau européen et peuvent être complétées par les Etats membres. Le *Committee on Auditing* a dès lors pour objectif de tracer seulement le cadre minimal auquel chacun doit répondre. Des règles plus strictes ne sont dès lors pas interdites.

En outre, il convient de remarquer que le document du *Committee on Auditing* n'a pas été repris intégralement dans l'avant-projet d'arrêté royal. A la lecture du rapport au Roi, il convient en effet de se garder de croire que le document du *Committee on Auditing* a été repris intégralement et fidèlement. A titre d'exemple, on ne retrouve dans l'arrêté royal aucune référence au régime concernant la publicité des honoraires du commissaire (qu'il s'agisse de ses prestations fournies dans le cadre d'une mission de contrôle légal ou d'autres prestations). Le fait que cette matière ne soit pas traitée dans l'avant-projet d'arrêté royal découle du projet de loi qui ne prévoit pas de nouvelles dispositions en la matière. Il n'en demeure pas moins que l'on ne peut cependant pas donner l'impression que l'avant-projet d'arrêté royal reproduit intégralement le rapport du *Committee on Auditing*.

- Le Rapport au Roi renvoie également à une réponse du Ministre des Finances

à une question parlementaire de M. Georges Lenssen. Il convient de citer cette réponse du Ministre: «l'avant-projet de loi sur le «*corporate governance*» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil supérieur des Professions économiques, qui devront bien évidemment tenir compte des évolutions actuelles au niveau européen et américain».

- Il convient de mentionner que la majorité des membres soutiennent l'intérêt de prendre très clairement en compte le contexte international.
- D'une manière générale, il convient de s'interroger pour quelle raison le rapport au Roi renvoie à l'application des référentiels comptables. Cette matière ne concerne l'indépendance du commissaire que dans la mesure où elle comprend un aspect international. Si toutefois ce paragraphe devait être maintenu, le renvoi à une proposition de règlement en matière de règles comptables devrait par ailleurs mentionner que ce règlement a été élaboré par la Commission européenne. Bien que l'on puisse espérer que le Parlement européen et le Conseil des Ministres soutiennent la proposition de règlement, la procédure législative n'est pas encore terminée. La rédaction actuelle du rapport au Roi laisse entendre que le Parlement européen et le Conseil des Ministres ont déjà donné leur accord à la proposition de règlement.
- De même, le rapport au Roi mentionne que le texte du *Committee on Auditing* est largement inspiré des règles établies par le «régulateur public» aux Etats-Unis. Le Conseil supérieur souhaite faire remarquer à ce propos que contrairement à la SEC, dont l'approche est principalement «rules-based», le *Committee on Auditing* préfère une approche «principles-based». La rédaction actuelle du rapport pourrait créer la confusion entre les deux approches, essentiellement due au fait que le *Committee on Auditing* a établi des règles minimales en la matière, alors que la SEC a créé

un cadre de dispositions précis et détaillé.

#### 4. Commentaire par article de l'avant-projet d'arrêté royal

##### 4.1. Article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet

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

Les membres majoritaires du Conseil supérieur n'ont pas de remarques particulières à formuler à propos de la rédaction de l'article 184, § 1<sup>er</sup>.

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

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent, en ce qui concerne l'article 184, § 2, que l'avant-projet renvoie à un «lien de collaboration sous l'angle professionnel» au sens de l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises<sup>12</sup>. Le projet de loi ne comporte pas ce renvoi. Il convient de se poser la question de savoir s'il revient *a priori* au Roi de compléter l'interprétation de la notion de «lien de collaboration sous l'angle professionnel», telle que définie à l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Le rapport au Roi précise que ce paragraphe a été inséré pour rencontrer les dispositions de la première partie de la recommandation européenne confiant au commissaire la mission d'examiner, dans tous les cas, si la situation rencontrée pourrait être susceptible de porter atteinte à son indépendance. Cette disposition de l'avant-projet d'arrêté royal a une portée générale et est très vague étant donné qu'il est précisé que des mesures doivent être prises pour ramener «à un niveau acceptable» les atteintes à l'indépendance.

Le premier volet de la recommandation européenne comporte quelques 15 pages et contient de très nombreuses recommandations détaillées sur les risques de menace de l'indépendance auxquels le commissaire et son bureau peuvent être

12. M.B., 18 janvier 1994.

confrontés. Les membres majoritaires du Conseil supérieur notent également que les articles 6 et 7 ainsi que le chapitre III de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 imposent à chaque réviseur d'entreprises non seulement d'examiner si une mission déterminée est susceptible de porter atteinte à l'indépendance, mais également si cette mission peut compromettre la relation de confiance, si son impartialité est garantie dans la mesure où un conflit d'intérêts devait surgir, etc.

Il convient de se poser la question de savoir quel est le rapport entre la rédaction actuelle du deuxième paragraphe de l'article 184 et les autres dispositions relatives à l'indépendance que le réviseur doit respecter, d'une part, et les dispositions détaillées du *Committee on Auditing*, d'autre part. Les membres majoritaires du Conseil supérieur recommandent de formuler de manière plus précise cette disposition en se basant sur les prescriptions particulières du premier volet de recommandations du *Committee on Auditing* ainsi que sur les dispositions actuellement en vigueur en Belgique en matière d'indépendance et sur l'avant-projet d'arrêté royal.

Deux exemples démontrent la nécessité d'une nouvelle formulation.

- Les membres majoritaires du Conseil supérieur citent comme premier exemple la différence de champ d'application. L'article 184, § 2 renvoie aux personnes avec lesquelles le commissaire se trouve dans des liens de collaboration au sens de l'article 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Le texte du *Committee on Auditing* parle de «statutory auditor» et «those persons who are in a position to influence the outcome of the Statutory Audit». Le paragraphe suivant explique davantage encore ces différences.
- Le deuxième exemple concerne les modalités selon lesquelles le commissaire doit faire rapport sur son indépendance à l'organe d'administration. Le *Committee on Auditing* précise que le commissaire doit communiquer chaque année à l'organe d'administration que des «related safeguards ... are in place»<sup>13</sup> et que le commissaire est indépendant «within the meaning

of regulatory and professional requirements and objectivity of the statutory auditor is not compromised, or otherwise declare that he has concerns that the independence and objectivity may be compromised»<sup>14</sup>. Cette règle est d'application pour un «Public Interest Entity», composé entre autres de sociétés cotées en bourse<sup>15</sup>. De la lecture du projet de loi, il ressort simplement que le commissaire déclare dans son rapport qu'il a accompli sa «mission en toute indépendance au sens de l'article 133 du Code des sociétés» (en projet). Cette règle semble différer de la recommandation figurant dans le rapport du *Committee on Auditing*.

#### 4.1.3. Article 184, § 2 et § 4 pour ce qui concerne la définition du «lien de collaboration»

L'article 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 définit une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle comme «toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque». Cette approche de la notion de «lien de collaboration» est appliquée tant pour vérifier si les structures organisationnelles peuvent ramener à un niveau acceptable les atteintes à son indépendance – article 184, § 2 – que pour évaluer l'indépendance dont jouit le commissaire lorsqu'il accomplit des prestations complémentaires – article 184, § 4.

Le rapport au Roi indique qu'il faut s'efforcer d'adopter les recommandations du *Committee on Auditing*.

La partie A du texte du *Committee on Auditing* précise que la fiabilité et la légitimité de la structure organisationnelle doit être vérifiée chez le contrôleur légal des comptes («statutory auditor») et «those persons who are in a position to

13. *Committee on Auditing, o.c.*, 14.

14. *Committee on Auditing, o.c.*, 14.

15. *Committee on Auditing, o.c.*, 49.

influence the outcome of the Statutory Audit». Cette dernière catégorie correspond notamment aux «audit partners, audit managers and audit staff» ainsi que le «professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement»<sup>16</sup> dont font partie, notamment, les juristes, les actuaires, les fiscalistes, les spécialistes IT.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que le champ d'application de l'article 184, § 2, doit impérativement être adapté afin de répondre aux recommandations du *Committee on Auditing*.

La même observation s'applique à l'article 184, § 4. Les recommandations du *Committee on Auditing* mentionnent le contrôleur légal des comptes («statutory auditor»), le bureau d'audit («audit firm») et les sociétés liées à ce bureau d'audit («its network member firms»). Etant donné que les deux premières catégories de personnes se retrouvent dans l'avant-projet d'arrêté royal<sup>17</sup>, il y a lieu de se demander si c'est également le cas pour cette dernière catégorie de personnes. Selon le *Committee on Auditing*, est considéré comme «network»: «the audit firm which performs the statutory audit, together with its affiliates and any other entity controlled by the audit firm or under common control, ownership or management or otherwise affiliated or associated with the audit firm through the use of a common name or through the sharing of significant common professional resources.»<sup>18</sup>

En ce qui concerne, entre autres, cette dernière phrase, il convient de la clarifier de manière à pouvoir déterminer si la définition reprise à l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 en matière de lien de collaboration professionnelle couvre également cette dernière forme de collaboration. Les membres majoritaires du Conseil supérieur recommandent à cet effet que l'arrêté royal définisse clairement ces notions.

4.1.4. Article 184, § 3 renvoyant à la loi de 1953 et à l'arrêté royal de 1994

L'article 184, § 3 mentionne un certain nombre de cas mettant le commissaire

dans l'impossibilité de se déclarer indépendant lorsqu'il ne respecte pas le prescrit légal de l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 ou les dispositions réglementaires des articles 4 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent qu'il est interdit à un réviseur d'entreprises de ne pas respecter les dispositions énumérées à l'alinéa précédent du présent avis. Dans la mesure où il est *a priori* interdit d'adopter pareil comportement, il semble évident qu'un commissaire ne viole pas ces règles.

Une rédaction adaptée de cette disposition pourrait toutefois conduire à une sanction pénale de pareille violation. Par ailleurs, il n'existe actuellement aucun cadre pénal précis pour le cas où un réviseur viendrait à enfreindre ces dispositions. C'est le secteur lui-même qui est chargé d'exercer le contrôle du respect de ces dispositions, le cas échéant avec la collaboration de tiers indépendants. Si, comme le veut la nouvelle disposition, un commissaire doit déclarer expressément dans son rapport qu'il exerce sa mission en toute indépendance, il s'expose à des sanctions pénales que les investisseurs peuvent considérer comme une «garantie d'indépendance».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur formulent toutefois deux observations à ce sujet.

– En premier lieu, il faut clarifier la question de savoir comment lire cette disposition contenant la modification de l'article 144 du Code des sociétés. Cette disposition précise que le commissaire doit se prononcer sur l'exécution de la mission en toute indépendance, comme prévu à l'article 133 (en projet). L'article 184, § 3 concerne la déclaration d'indépendance faite dans d'autres situations et pour d'autres prestations.

– Le rapport au Roi doit par conséquent préciser la base à laquelle se référer pour obliger le commissaire à faire cette «déclaration d'indépendance» complémentaire.

16. Committee on Auditing, *Commission Recommendation – Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, juillet 2001, 7, point A.2. (2) (b) et (3) (a) (i) et (ii).

17. On entend par «statutory auditor», «the approved person in the meaning of Article 2 (1) of the 8th Company Law Directive (=statutory auditor) who, either being a natural or a legal person, is appointed for a certain statutory audit engagement by means of national law and – as a consequence – in whose name the audit report is signed». On entend par «audit firm», «the organisational – generally legal – entity that performs a Statutory Audit (e.g., a sole practitioner's practice, a partnership or a company of professional accountants). The Audit Firm and the Statutory Auditor who is appointed for the Statutory Audit might be identical legal persons, but need not be (e.g., where an individual who is a member of a partnership practice is appointed as the Statutory Auditor, the partnership as such forms the Audit Firm)».

18. Committee on Auditing, *o.c.*, p. 48-49.

- Comme évoqué ci-après dans le cadre du commentaire de l'article 184<sup>ter</sup>, il convient de se demander si la phrase «sauf disposition contraire visée à l'article 184<sup>ter</sup>» doit être maintenue.

#### 4.1.5. Article 184, § 4 reprenant la liste des incompatibilités

L'article 184, § 4 est une des principales dispositions de l'avant-projet d'arrêté royal. Cette disposition indique clairement les activités portant atteinte à l'indépendance du commissaire. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent pareille formulation parce que cette liste d'activités incompatibles constitue un point d'ancrage, tant pour les sociétés contrôlées que pour les commissaires, quant aux prestations que ces derniers ne peuvent fournir aux sociétés contrôlées. Ainsi, ces membres du Conseil supérieur estiment également qu'il y a incompatibilité entre le contrôle d'une société et des services tels que l'audit interne, la tenue de la comptabilité et d'autres services mentionnés sous ce paragraphe 4.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment opportun d'analyser davantage cette disposition, qu'ils soutiennent dans son ensemble, et de formuler des propositions en vue de la préciser.

Comme évoqué ci-après dans le cadre du commentaire de l'article 184<sup>ter</sup>, il convient de se demander si la phrase «sauf disposition contraire visée à l'article 184<sup>ter</sup>» doit être maintenue.

\*  
\*   \*  
\*

Les membres majoritaires du Conseil supérieur formulent les observations suivantes à propos des diverses interdictions spécifiques :

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

En ce qui concerne l'interdiction de prise de décision dans la société contrôlée, comme mentionné dans l'alinéa a), les

membres majoritaires du Conseil supérieur se demandent si cette interdiction n'est pas déjà prévue dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Néanmoins, cette disposition garde tout son intérêt en raison de sa clarté<sup>19</sup>. Il convient cependant d'étendre le champ d'application à d'autres personnes que les sociétés contrôlées. Les autres personnes visées par les membres majoritaires du Conseil supérieur sont énumérées dans le commentaire relatif à l'article 184, § 5 de l'avant-projet d'arrêté royal.

En outre, les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent formuler une réserve à propos de la solution préconisée en matière de prise de décision. Cette formulation de la disposition a, en effet, une portée restreinte. Il ne résulte pas nécessairement de la disposition que le commissaire ne peut pas participer au processus décisionnel. L'interdiction ne concerne que la prise de décision au sein d'une entreprise contrôlée. Les recommandations du *Committee on Auditing* disposent par contre qu'il est non seulement interdit de prendre des décisions mais également «take part in any decision-making on behalf of the audit client or one of its affiliates, or its management».

Il s'ensuit que la recommandation européenne précise à tout le moins deux aspects. Outre l'interdiction d'intervenir dans le processus décisionnel mentionnée ci-dessus, la recommandation européenne interdit de prendre des décisions ou d'intervenir dans le processus décisionnel dans tous les «affiliates, or its management».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur proposent d'interdire expressément ces activités, à l'instar de ce qui est proposé par la recommandation européenne.

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

Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent également l'interdiction d'établir les comptes annuels ou de tenir la comptabilité de la société contrôlée.

19. En effet, l'arrêté royal du 10 janvier 1994 se concentre sur l'acceptation ou l'exécution d'une mission révisoriale alors que l'approche adoptée dans cet avant-projet d'arrêté royal s'appuie sur la prise de décision dans une société contrôlée.

Comme pour la prise de décisions dans les sociétés contrôlées, ces membres du Conseil supérieur estiment toutefois qu'il ne s'agit pas d'une reprise intégrale des dispositions des recommandations du *Committee on Auditing*. Il découle, en effet, de ces recommandations que non seulement l'établissement des comptes annuels ou la tenue de la comptabilité de la société contrôlée sont considérés comme un risque trop important pour l'autocontrôle, mais également toute forme d'assistance ou de préparation en la matière. La recommandation européenne ne prévoit qu'une seule exception limitée: en cas d'assistance de nature purement «technical or mechanical» ou lorsque l'avis a un caractère purement informatif et que la société contrôlée ne constitue pas une «public interest entity». <sup>20</sup> Appartiennent à cette catégorie d'entités, les «entities which are of significant public interest because of their business, their size, their number of employees or their corporate status is such that they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities might include credit institutions, insurance companies, investment firms, UCITS, pension firms and listed companies» <sup>21</sup>. Les membres majoritaires du Conseil supérieur insistent pour que la rédaction de l'arrêté royal tienne également compte de ces dispositions particulières de la recommandation européenne.

En outre, les membres majoritaires du Conseil supérieur notent que l'avant-projet d'arrêté royal manque de clarté à propos de l'assistance, le conseil ou l'intervention pour l'établissement des comptes annuels ou la tenue de la comptabilité de personnes visées à l'article 11 du Code des sociétés. Dans ce cas également, on peut estimer que le risque d'autocontrôle est trop important.

Les recommandations européennes considèrent que ce risque est considérable étant donné que, faisant suite à l'exception limitée prévue pour cette règle, elles précisent qu'en cas de contrôle de comptes consolidés, seule l'intervention en matière de comptabilité ou d'établissement des comptes annuels est considérée comme admissible si l'assistance a un caractère purement «technical or

mechanical» ou si l'avis a un caractère purement informatif, que les comptes annuels de la société consolidée ne sont pas significatifs pour les comptes consolidés - ni considérés individuellement, ni globalement - et que la rémunération liée à cette intervention est non significative par rapport à la «rémunération consolidée». <sup>22</sup>

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

L'avant-projet d'arrêté royal considère également comme inadmissible l'élaboration et la mise en œuvre de manière déterminante de systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée.

Cette interdiction correspond à une description succincte de la recommandation européenne. Les membres majoritaires du Conseil supérieur notent que même si un arrêté royal ne peut reprendre l'intégralité de la recommandation en la matière, il semble toutefois opportun d'apporter quelques éclaircissements. En effet, l'avant-projet d'arrêté royal précise que la réalisation «de manière déterminante» de ces prestations est interdite. Cette approche limite le champ d'application de la recommandation européenne. Cette recommandation européenne fixe comme règle générale que toute intervention en matière d'élaboration et de mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière représente un risque trop important pour l'autocontrôle. Cette interdiction va dès lors nettement plus loin que l'intervention de «manière déterminante».

La recommandation européenne permet cependant l'intervention du commissaire dans des cas bien précis.

- 1) Le management de la société contrôlée confirme par écrit qu'il assume la responsabilité du système général de contrôle interne.
- 2) Le commissaire a constaté que l'intervention en matière de systèmes technologiques d'information financière n'est pas utilisée par le management comme base principale pour définir le caractère adéquat des systèmes de

20. Committee on Auditing, *o.c.*, 32, point 7.2.1. (2).

21. Committee on Auditing, *Commission Recommendation – Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, novembre 2001, 49.

22. Committee on Auditing, *o.c.*, 34.



contrôle interne et d'établissement de rapports financiers.

- 3) Lorsqu'il s'agit de particularités constatées par le management de la société contrôlée en matière de projet de systèmes technologiques d'information financière.
- 4) Lorsqu'il ne s'agit pas d'un projet «turn key» (c'est-à-dire un projet comportant à la fois un projet de logiciel (software), une configuration de matériel (hardware) et une mise en œuvre des deux systèmes), sauf lorsque l'«audit client» ou le management de ce dernier confirme explicitement et par écrit qu'il assume la responsabilité:
  - a) du projet, de la mise en œuvre et de l'évaluation ainsi que de toute décision en la matière, et
  - b) du fonctionnement du système, en ce compris les données permettant au système de fonctionner ou qui sont développées par le système.

Lorsque le commissaire estime que les prestations complémentaires relèvent d'une des exceptions susmentionnées, la recommandation européenne contraint le commissaire à vérifier si des mesures supplémentaires doivent être prises pour compenser le risque menaçant l'auto-contrôle. Il doit en particulier répondre à la question de savoir si l'offre de cette prestation ne doit pas être faite exclusivement par une équipe composée d'autres personnes et si le rapport est établi autrement que par toutes les personnes concernées par la mission révisoriale<sup>23</sup>.

Par voie de conséquence, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que la rédaction actuelle de l'avant-projet d'arrêté royal ne comporte que la seule interdiction décrite au point 4. Il se justifie dès lors de compléter l'avant-projet d'arrêté royal en interdisant non seulement l'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière, mais également toute intervention en matière de développement, d'élaboration et de mise en œuvre du système, tel que définis en termes généraux par la recommandation européenne.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment à nouveau qu'il

importe de vérifier si la restriction applicable à l'offre de cette prestation à la société contrôlée est suffisante. Plus précisément, il importe d'étendre l'interdiction également aux personnes incluses dans le périmètre de consolidation de la société contrôlée.

#### *d) La réalisation d'évaluations*

Après l'entrée en vigueur de l'avant-projet d'arrêté royal dans sa formulation actuelle, il sera interdit au commissaire de «réaliser des évaluations d'actifs de la société contrôlée au cas où les actifs évalués constituent un élément important des comptes annuels et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité».

De l'avis des membres majoritaires du Conseil supérieur, la dernière phrase «et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité» ne leur semble pas suffisamment claire. Ces membres estiment cependant pouvoir déduire que cette phrase est reprise de la recommandation européenne libellée comme suit: «the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent in the item concerned». Le commentaire de cette recommandation révèle que cette disposition concerne deux degrés de liberté, à savoir, d'une part, le nombre d'hypothèses utilisées en la matière et, d'autre part, les différences dans les méthodes d'évaluation appliquées.

A nouveau, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que la recommandation européenne va plus loin que l'avant-projet d'arrêté royal. En effet, le document européen estime que le risque pour l'autocontrôle est non seulement trop important lorsque les deux conditions susmentionnées sont remplies, mais il précise également que le commissaire doit vérifier dans les autres cas si ces mesures complémentaires doivent être prises et en particulier si l'offre de cette prestation ne doit pas être faite exclusivement par une équipe composée d'autres personnes et si le rapport est établi autrement que par toutes les personnes concernées par la mission révisoriale<sup>24</sup>.

Il semble dès lors justifié de rencontrer les attentes de tous les «stakeholders» en

23. L'«engagement team».

24. L'«engagement team».

limitant davantage la réalisation d'évaluations et en abandonnant cette dernière phrase «et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité».

Il convient, en outre, de s'interroger sur le fait de savoir s'il faut conserver l'exception pour les actifs évalués qui constituent un élément significatif des comptes annuels. Si le gouvernement estime qu'il faut la garder, elle servira à renforcer la sécurité juridique pour les actifs pouvant être considérés comme un élément significatif des comptes annuels.

#### e) L'audit interne

A l'instar des autres interdictions, cette disposition portant sur l'offre de services d'audit interne n'est qu'une transposition partielle de la recommandation européenne. Les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent dès lors formuler deux observations à propos de cette transposition.

- L'avant-projet d'arrêté royal précise qu'il est interdit «de remplir de manière déterminante la fonction d'audit interne». Cette disposition peut susciter de graves problèmes d'interprétation. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que cet ajout est superflu. En effet, l'avant-projet d'arrêté royal considère dans ce cas qu'il ne s'agit que d'une reprise d'audit. Ces membres du Conseil supérieur considèrent que «remplir» des fonctions d'audit interne porte toujours atteinte à la position d'indépendance du commissaire, que ces fonctions aient ou non un caractère significatif.
- La deuxième observation porte sur l'insertion du mot «remplir». Le droit actuel interdit déjà de telles activités. Ceci découle de la décision du Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises (reprise dans le Vademecum 1999) :

«La fonction d'audit interne, incluse dans l'organigramme de la société, constitue par définition une mission permanente et elle implique – dans la plupart des cas – une subordination hiérarchique.

Ceci implique qu'une personne ou un organe de la société a la compétence de donner des instructions impératives à la personne qui exerce ladite fonction. Une telle mission spécifique et permanente doit être considérée comme incompatible avec l'exercice d'un mandat de commissaire-réviseur»<sup>25</sup>.

En ce qui concerne certaines activités en matière d'audit interne, le Conseil de cet Institut estime qu'elles sont admissibles, dans des circonstances bien déterminées, et en concordance avec le droit actuel :

«Il n'est pas exclu qu'un réviseur d'entreprises, fût-il le commissaire-réviseur, puisse accepter certaines missions dans le domaine de l'audit interne, afin de rencontrer un besoin spécifique formulé clairement par la direction de l'entreprise. Cette mission, exercée par le commissaire-réviseur, est une extension des travaux, en dehors des diligences normales mises en œuvre pour sa mission légale, afin de rencontrer par cette voie, les besoins spécifiques en matière de contrôle interne.

Cette situation est compatible avec l'exercice indépendant de sa mission de commissaire-réviseur dans la mesure où le réviseur garde son autonomie complète dans l'accomplissement des travaux requis, même si l'on peut admettre que les procédures d'audit interne soient élaborées en concertation avec la direction».

Il en résulte que si les conditions ne sont pas remplies, les prestations complémentaires d'audit interne ne sont pas autorisées en droit actuel mais le seraient *de lege ferenda*. Les membres majoritaires du Conseil supérieur ne soutiennent pas cette évolution. Ils estiment par conséquent que le mot «remplir» doit être adapté et proposent d'adapter la formulation comme suit: «intervenir, sauf en cas de décision prise par l'organe compétent concernant une prestation d'avis précise et bien définie en matière d'audit interne, qui doit être rendu exclusivement à l'attention de cet organe».

25. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum – Déontologie et normes de contrôle 1999*, Bruxelles, 1998, 203.

Cet avis se fonde sur une interprétation stricte de la recommandation européenne et sur la position actuelle par le Conseil de l'Institut. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment, en effet, que seules des missions claires et précises confiées par la direction sont autorisées. La recommandation européenne mentionne que le «governance body»<sup>26</sup> est toujours responsable, entre autres, du système d'audit interne, du «scope, risk and frequency of the internal audit procedures to be performed» et «considering and acting on the findings and recommendations provided by internal audit or during the course of a Statutory Audit»<sup>27</sup>.

L'exception limitée et soumise à des conditions strictes permet également de répondre aux précisions apportées dans la recommandation européenne et visant principalement à permettre aux petites et moyennes entreprises de renforcer la fonction de contrôle de l'organe compétent. Il se justifie, à cet effet, que le commissaire rende exclusivement des avis<sup>28</sup> et fasse rapport exclusivement à l'organe compétent.

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

Une autre prestation de services qui, selon l'avant-projet d'arrêté royal, porte atteinte à l'indépendance est la représentation «dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres, au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels».

A nouveau, les membres majoritaires du Conseil supérieur sont forcés de constater que cette interdiction n'est qu'une transposition partielle de la recommandation européenne.

Ces recommandations mettent également en exergue que même si l'issue de ces litiges n'a pas d'impact important sur les comptes annuels, des mesures complémentaires s'avèrent nécessaires. Le *Committee on Auditing* attire à nouveau l'attention sur la nécessité de vérifier si l'offre de cette prestation ne doit pas être faite exclusivement par une équipe composée d'autres personnes et si le rapport est établi autrement que par toutes les

personnes impliquées dans la mission révisoriale<sup>29</sup>.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises s'est déjà prononcé sur l'exercice de ces activités en se fondant sur d'autres textes réglementaires d'ores et déjà en vigueur.

Le Vade-mecum 1999 de l'IRE précise à ce propos que: «[ceci] peut nous permettre de considérer comme incompatibles les activités suivantes:

- ...;
- activité relevant spécifiquement d'une autre profession;
- la représentation d'une entreprise devant les autorités fiscales, administratives ou judiciaires.»<sup>30</sup>

L'on peut déduire de cette position que la rédaction actuelle de l'avant-projet d'arrêté royal va moins loin que celle défendue jusqu'à présent par l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Les membres majoritaires du Conseil estiment que l'avant-projet d'arrêté royal ne peut provoquer un affaiblissement des règles sur l'indépendance du commissaire. En outre, cette disposition est en conflit avec la position de l'Institut des réviseurs d'entreprises qui ne permet pas au réviseur de prêter pareils services, alors qu'un commissaire peut exercer ces activités à certaines conditions. Ces mêmes membres du Conseil supérieur estiment dès lors que la phrase «au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels» doit être supprimée lorsque ces activités ne sont pas exercées par le commissaire. Ceci n'empêche pas que cette disposition conserve tout son intérêt dans la mesure où les personnes, travaillant en collaboration avec le commissaire, se voient interdire l'exercice de ces activités.

#### g) Le recrutement et l'«interim management»

La dernière interdiction concerne «le recrutement de personnes chargées de fonction de direction générale, financière ou administrative de la société contrôlée,

26. Il s'agit d'un «body or a group of persons which is embedded in the Audit Client's corporate governance structure to exercise oversight of management as a fiduciary for investors and, if required by national law, for other stakeholders such as employees, and which consists of or, at least, includes individuals other than management, such as a supervisory board, an audit committee, or a group of non-executive directors or external board members».

27. Committee on Auditing, *o.c.*, 37-38.

28. Par conséquent, l'«intervention» consiste exclusivement à rendre un avis.

29. L'«engagement team».

30. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vade-mecum – Déontologie et normes de révision 1999*, Ced-samsom, Bruxelles, 1998, pp. 172-173.

en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire».

A nouveau, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que cette disposition est une transposition partielle de la recommandation précitée du *Committee on Auditing*. La recommandation européenne va néanmoins plus loin sur certains points que l'interdiction reprise dans l'avant-projet d'arrêté royal. La recommandation précise en effet que, dans certains cas, la constitution d'une liste de candidats potentiels à la fonction à conférer crée un risque inacceptable d'atteinte à l'indépendance.<sup>31</sup> L'avant-projet d'arrêté royal ne parle que d'une interdiction de procéder au recrutement. Cela n'implique pas que, dans ces cas, le commissaire puisse constituer une liste des candidats potentiels. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment dès lors opportun de compléter cette disposition en ajoutant les termes «ou, intervient d'une manière ou d'une autre» entre les mots «procéder au» et «recrutement».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que la dernière phrase requiert un examen plus approfondi à cet égard, du caractère autorisé de cette prestation de service effectuée par un commissaire. Au niveau national, on constate, en effet, que dans les différentes régions, l'offre de «travail intérimaire» est strictement réglementée et/ou soumise à autorisation. L'Institut des réviseurs d'entreprises mentionne dans son *Vademecum* que le réviseur doit limiter sa fonction d'avis à son domaine de spécialisation: «Il ne peut empiéter le domaine légal d'autres professions»<sup>32</sup>. En outre, l'Institut précise que des «activités relevant spécifiquement d'une autre profession»<sup>33</sup> sont incompatibles avec le commissariat aux comptes.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que pareille prestation de services, pour autant qu'elle doive s'inscrire dans le cadre du «travail intérimaire», peut être interprétée comme des activités confiées à d'autres personnes appartenant à un autre domaine professionnel. Ces membres proposent dès lors d'abandonner la phra-

se «en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire».

#### 4.1.6. Avis fiscal

L'avant-projet d'arrêté royal ne contient aucune disposition spécifique concernant la prestation d'avis de nature fiscale. Aux termes de cet avant-projet, pareille prestation ne porte dès lors pas atteinte à l'indépendance du commissaire. Selon le rapport au Roi, ces prestations sont également autorisées par la «Securities and Exchange Commission» (SEC), par le *Committee on Auditing* et par l'IFAC. A propos de la SEC, le rapport au Roi souligne même que cet organe de contrôle recommande pareil avis.

Comme mentionné ci-avant, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment inopportun de renvoyer explicitement aux positions de l'IFAC.

Pour ce qui est du renvoi à la recommandation européenne, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment opportun de préciser que le *Committee on Auditing* n'a pas traité cette prestation de services de manière distincte dans les prestations dites de non-audit. Cela ne signifie pas pour autant que le *Committee on Auditing* autorise *a priori* toute forme de prestation en matière fiscale. Il y a lieu de respecter à tout le moins les règles générales en matière de surveillance de la position d'indépendance du commissaire. Comme mentionné ci-avant, ces recommandations doivent être interprétées comme étant des règles minimales.

La SEC n'interdit pas au commissaire de rendre des avis en matière fiscale. C'est ce que précise clairement le rapport «Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements».

«As the rule text and this Release make clear, accountants will continue to be able to provide tax services to audit clients.»

De même, la SEC a recours à une exception en matière d'avis en matière fiscale pour certains cas d'espèce. Ceci découle notamment des règles en matière d'évaluation d'actifs et de «fairness opinions».

31. Voir *Committee on Auditing, o.c.*, point 7.2.6 (3).

32. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum – Déontologie et normes de contrôle* 1999, Bruxelles, 1998, 171.

33. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum – Déontologie et normes de contrôle* 1999, Bruxelles, 1998, 172.

«Notwithstanding paragraph (c)(4)(iii) (A) of this section, the accountant's independence will not be impaired when:

....

The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services;»

Les membres majoritaires du Conseil supérieur n'ont cependant pas pu constater clairement que la SEC irait jusqu'à recommander ces prestations.

\*  
\* \* \*

*Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment dès lors que les développements internationaux ne sont pas de nature à permettre de conclure qu'une interdiction générale se justifie en la matière.*

*Ces membres du Conseil supérieur estiment cependant qu'en raison des développements nationaux actuels, il convient que le cadre réglementaire contienne un signal selon lequel les prestations de nature fiscale fournies par le commissaire ne peuvent être de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire. Ces membres du Conseil supérieur proposent à ce sujet d'appliquer la règle de transparence. Lorsque le commissaire a rendu des conseils en matière fiscale à une société contrôlée ou à des personnes au sens de l'article 11 du Code des sociétés, la société doit fournir des informations spécifiques sur l'importance des prestations et sur la rémunération y afférente.*

Cette approche rejoint le rapport du *Committee on Auditing* qui tend également à assurer une transparence en la matière. La recommandation européenne souhaite donner une image claire de la rémunération que le contrôleur légal des comptes (le «statutory auditor») perçoit. A cet effet, la rémunération doit être ventilée entre les différentes prestations, à savoir la mission de contrôle légal et les autres missions considérées de manière distincte. Cette recommandation va sensiblement plus loin que le régime légal belge actuel.

4.1.7. Article 184, § 5 relatif au champ d'application

En ce qui concerne le champ d'application, il découle de l'examen de l'avant-projet d'arrêté royal que le régime ne s'applique pas uniquement à la société contrôlée mais également aux «filiales belges de la société contrôlée».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur souhaitent formuler à ce propos l'observation suivante. Cette disposition se fonde sur un amendement n° 1211/2, déposé par Mme Barzin et M. Van Overtveldt. Par ailleurs, le projet de loi actuel ne permet pas de limiter l'application à la société contrôlée et aux sociétés contrôlées par cette dernière. La proposition d'amendement entend limiter considérablement le champ d'application des personnes auxquelles le commissaire ne peut rendre de services afin de ne pas compromettre son indépendance. Cette proposition précise que, outre la société contrôlée, seules les filiales belges tombent dans le champ d'application de la réglementation en matière d'offre de services additionnels au contrôle légal des comptes. Il s'agit de sociétés belges à l'égard desquelles un pouvoir de contrôle existe<sup>34</sup>. Cela signifie que toutes les autres personnes visées à l'article 11 du Code des sociétés ne relèvent pas de cette disposition. Il s'agit des personnes suivantes :

- a) les sociétés étrangères qu'elle contrôle;
- b) les sociétés qui la contrôlent;
- c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium;
- d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c);
- e) les personnes physiques et les personnes morales qui sont liées à une personne au sens des points a) à d).

Le Conseil supérieur a constaté, dans son avis du 19 février 2001, qu'il importe que le champ d'application *rationae materiae* du régime soit examiné sur la base des dispositions de droit européen et de droit international<sup>35</sup>. Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent plus précisément que la rédaction

34. Article 6, 2°, Code sociétés.

35. Conseil supérieur des Professions économiques, *Avis sur le projet de loi portant modification du Code des sociétés et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition*, Bruxelles, février 2001.

actuelle de l'avant-projet de loi et du projet de loi a pour conséquence que des personnes étrangères y sont également soumises. La portée extra-territoriale du projet de loi pourrait avoir comme conséquence que le projet de loi ne pourrait être respecté dans certains cas que dans la mesure où le commissaire remet sa démission. Cette application pose particulièrement problème lorsque cette démission peut être considérée comme inopportune d'un point de droit des sociétés, mais si nécessaire en raison de services portant atteinte à l'indépendance déjà évoqués.

Il convient dès lors de se poser la question des modalités d'un régime de contrôle et de défense qui offrirait la possibilité d'examiner et de contrôler toutes les prestations possibles effectuées par des personnes concernées.

D'autre part, l'amendement limite le champ d'application de la disposition de la manière telle que les membres majoritaires du Conseil supérieur ont estimé devoir attirer l'attention sur le fait qu'à l'avenir des personnes autres que les personnes morales (telles que les associations sans but lucratif liées à la société contrôlée) ne tomberont plus sous le coup de l'«interdiction de cumul». Si tel était le cas, l'opinion publique belge, qui a été particulièrement sensible l'an dernier à certains événements, risquerait de perdre confiance dans l'indépendance du commissaire.

Il convient, dans ce cadre, de défendre une position qui, d'une part, répond aux attentes du public (pour conserver ou susciter toute la confiance requise dans le contrôle révisoral) et qui, d'autre part, assure à la réglementation son efficacité et son contrôle. Cette adaptation ne peut cependant pas conduire au fait que l'impossibilité de faire entrer en vigueur la loi et l'arrêté royal en même temps pourrait conduire à une remise en question, d'une manière ou d'une autre, la sécurité juridique.

#### 4.1.8. Article 184bis relatif au régime dérogatoire

L'article 184bis a trait à un régime dérogatoire applicable dans le cas où le commissaire ou 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, a enfreint une interdiction «par inadvertance».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que dans ce cas un principe dit de «materiality» a été fixé en termes réglementaires.

Une réserve doit toutefois être très clairement formulée à l'égard de cette approche. Les membres majoritaires du Conseil supérieur craignent, en effet, que ce régime d'exception puisse être interprété comme un sauf-conduit permettant de continuer à offrir les services qui seraient interdits en vertu de l'avant-projet d'arrêté royal, et ce moyennant la prise de quelques précautions nécessaires. Pareille situation compromet l'équilibre recherché par l'avant-projet d'arrêté royal, et en particulier le renforcement de la confiance de l'investisseur et la délimitation précise des prestations de services interdites.

*En outre, les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que cet article 184bis a une portée générale et concerne toutes les activités exercées qui portent atteinte à la position d'indépendance.* Cette proposition va nettement plus loin que les recommandations du *Committee on Auditing*. Ce document comporte, en effet, une exception dans un certain nombre de cas, lorsque la prestation de services n'est pas «significative», comme l'évaluation d'actifs<sup>36</sup> ou la représentation dans des litiges<sup>37</sup>, bien qu'aucune disposition concernant un régime général d'exception en la matière n'existe. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment qu'il convient de s'adapter aux évolutions européennes en la matière et propose d'abandonner l'article 184bis. Les exceptions que la recommandation européenne a établies sont du reste reprises dans les incompatibilités spécifiques reprises ci-avant.

Afin d'accroître la sécurité juridique pour les commissaires, les membres majoritaires du Conseil supérieur préconisent une initiative visant à mettre en place un organe totalement indépendant de la profes-

36. *Committee on Auditing, o.c.*, 36, point 7.2.3 (2).

37. *Committee on Auditing, o.c.*, 39, point 7.2.5 (2).

sion chargé d'évaluer *a priori* du projet de prestations de services qui pourraient, le cas échéant, remettre en question l'indépendance d'un commissaire. Lorsqu'une prestation de services est considérée comme n'étant pas de nature à remettre en question l'indépendance d'un commissaire, cet organe marquerait son accord sur la prestation de ce service à propos duquel il ne serait plus possible *a posteriori* de considérer que l'activité autorisée remet en question l'indépendance du commissaire concerné<sup>38</sup>.

Les membres du Conseil supérieur sont disposés, le cas échéant, à remettre un avis relatif aux modalités de cette procédure, à l'organe à créer et aux aspects opérationnels y relatifs. Il va de soi qu'une telle procédure d'évaluation devrait être effectuée rapidement, nécessiterait une connaissance approfondie du secteur (et des services prestés), impliquerait des budgets significatifs, ... .

#### 4.1.9. Article 184ter relatif à l'établissement de directives par l'IRE

L'article 184ter de l'avant-projet d'arrêté royal confère à l'Institut des réviseurs d'entreprises le pouvoir d'établir les directives nécessaires à l'application des dispositions de l'arrêté royal.

Cet article précise également que ces directives doivent se fonder sur la recommandation européenne. Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment que cet ajout est superflu. Comme indiqué ci-avant, ces membres du Conseil supérieur considèrent en effet ces recommandations comme des dispositions minimales à respecter. Etant donné que certaines recommandations vont moins loin que l'interprétation que l'Institut des réviseurs d'entreprises donne d'ores et déjà à certaines dispositions réglementaires belges actuelles, cet ajout implique la possibilité de développer de nouvelles interprétations qui pourraient de *facto* vider de son sens le cadre actuel.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment par conséquent que la réglementation actuelle ne peut être assouplie et qu'il faut dès lors abandonner la phase «qui se fondent sur la

recommandation européenne relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes».

#### 4.1.10. Article 184quater en matière de «reporting»

Les membres majoritaires du Conseil supérieur ont déjà mentionné ci-avant qu'ils ne jugent pas opportun d'ajouter l'article 184bis. Il en découle que le premier alinéa de l'article 184quater est superflu. Ces membres du Conseil supérieur proposent de supprimer ce premier alinéa.

Dans la mesure où la proposition des membres majoritaires du Conseil supérieur de supprimer l'article 184bis ne devait pas être suivie, ces derniers souhaitent faire remarquer que le rapport à établir n'implique en aucune manière que le Conseil supérieur se voit conférer une mission complémentaire de contrôle particulier, en dehors de ses pouvoirs définis par la loi du 22 avril 1999. Le pouvoir de juger de l'application de l'article 184bis (à ne pas conserver) revient à l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Le deuxième alinéa de l'article 184quater de l'avant-projet d'arrêté royal confère au Conseil supérieur des Professions économiques le pouvoir de déposer plainte contre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises. Comme cet alinéa le précise lui-même, le Conseil supérieur dispose déjà de ce pouvoir en vertu de l'article 54, § 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Il semble dès lors superflu de la lui conférer une deuxième fois. Les membres majoritaires du Conseil supérieur proposent de supprimer également cet alinéa.

#### 4.2. Article 2 de l'avant-projet comportant des adaptations techniques à l'arrêté royal du 30 janvier 2001

L'article 2 porte sur un certain nombre de modifications à apporter à l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Les membres majoritaires du Conseil supérieur ne formuleront dans le cadre

38. Pour autant que :

- l'organe chargé de l'évaluation de la situation ait été en possession de l'ensemble des informations relatives à la situation de ce réviseur d'entreprises ;
- les prestations complémentaires ne dépassent pas le cadre de l'autorisation préalable de la prestation de services.

du présent avis que deux observations matérielles.

Il serait tout d'abord souhaitable de modifier, dans la version néerlandaise, «§4. De in §2 bedoelde titel ...» et de le remplacer par «§3. De in §2 bedoelde titel...»

En outre, ces membres du Conseil supérieur soulignent que leur avis vise à supprimer l'article 184bis et l'article 184quater (en projet). Par conséquent, il y a lieu de remplacer au §4 «article 184quinquies» par «article 184ter».

#### 4.3. Article 3 de l'avant-projet en matière d'entrée en vigueur

L'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal précise que l'arrêté royal entrera en vigueur à la même date que la loi. Les membres majoritaires du Conseil supérieur soutiennent cette disposition car, comme mentionné ci-avant, cette situation permettra d'atténuer l'insécurité juridique. Ces mêmes membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler une observation au sujet de la motivation de l'article 3 reprise dans le rapport au Roi transmis pour avis. Il ressort de ce texte que l'interdiction totale «est impraticable pour la bonne poursuite du mandat de commissaire et serait en contradiction avec les règles européennes et internationales».

Les membres majoritaires du Conseil supérieur font également remarquer que le rapport au Roi ne donne pas les raisons pour lesquelles une interdiction totale compromettrait la bonne poursuite du mandat de commissaire. Même s'ils reconnaissent qu'une interdiction totale n'est pas conforme aux développements internationaux constatés en la matière, les membres majoritaires du Conseil supérieur estiment qu'une interdiction absolue n'est pas contraire aux règles européennes en préparation en la matière, ni avec les règles internationales.

Au niveau international, il n'existe pas, en tant que telle, que ce soit dans des recommandations ou des réglementations, d'interdiction absolue de prêter des missions complémentaires à la mission de contrôle légal des comptes. Au niveau européen, les

règles élaborées prennent la forme de recommandations auxquelles un commissaire et son bureau doivent se conformer afin de répondre aux exigences d'indépendance. Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que ces mesures doivent s'entendre comme étant des règles minimales. Il est dès lors possible que chaque Etat membre définisse des règles plus strictes. En outre, il peut être déduit de l'article 24 de la huitième directive (en matière de contrôle légal des comptes) que les Etats membres nationaux définissent les modalités de formulation de la notion d'indépendance<sup>39</sup>. De même, l'examen des règles internationales actuelles ne permet pas de déduire qu'une interdiction absolue d'effectuer d'autres prestations serait contraire à ces règles. Il importe cependant de prendre en considération ces développements internationaux en la matière et de ne pas émettre d'interdiction absolue par voie de conséquence.

#### 4.4. Article 4 de l'avant-projet en matière d'exécution

Les membres majoritaires du Conseil supérieur constatent que selon le texte, seul le Ministre de l'Economie est chargé de l'exécution de cet arrêté.

### 5. Observations particulières relatives au rapport au Roi

Il serait souhaitable de remplacer, dans la version néerlandaise, dans le renvoi aux développements en matière de normes comptables, le terme «refertekaders» par «referentiekaders».

Dans le paragraphe contenant la référence au rapport du *Committee on Auditing*, il convient de remarquer que, dans la version néerlandaise, le terme «europese» doit être modifié en «Europese».

A propos du renvoi au «préambule (14)», il s'indique de le modifier en «préambule (15)» qui renvoie expressément à la période transitoire de trois ans<sup>40</sup>.

En ce qui concerne le commentaire dans le rapport au Roi, il serait préférable de remplacer, dans la version néerlandaise,

39. Huitième directive du Conseil du 10 avril 1984 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (84/253/CEE), JO L n° 126, du 12 mai 1984.

40. Incidemment, le Conseil supérieur constate également que le texte indique que l'avant-projet d'arrêté royal est pris «sur la proposition de Notre Ministre de l'Economie et de Notre Ministre de la Justice». Le Conseil supérieur propose d'inverser cet ordre afin de tenir compte des dispositions réglementaires y afférentes.



au premier alinéa *in fine*, de l'article 184, § 2, les termes «aanslagen op» et «acceptabel» par respectivement «aan-tasting van» et «aanvaardbaar».

En ce qui concerne la version néerlandaise de l'article 184, § 3, les membres majoritaires du Conseil supérieur insistent sur l'adaptation au deuxième alinéa à partir du § 3, 1° de la manière suivante: «De onder 1° beschreven verbodsbepalingen zijn niet van toepassing op de uitoefening van een taak in het onderwijs.»

Pour ce qui concerne le § 3, 2°, les membres majoritaires du Conseil supérieur proposent de supprimer, dans la version néerlandaise, le mot «hij» dans la première phrase et de remplacer «actuele» par «huidige» dans la deuxième phrase.

#### **6. Positions des membres Van Den Bossche et Struyf à propos du principe d'un dispositif légal mis en œuvre par un avant-projet d'arrêté royal**

Mme Van Den Bossche et M. Struyf sont d'avis que la combinaison de missions légales et de services non-audit latéraux prestés dans une société par le même réviseur, bureau ou réseau dans lequel il est affilié, porte gravement préjudice à son indépendance et en particulier à la relation de confiance qu'il se doit d'établir avec les représentants des travailleurs dans le cadre de ses missions dans les conseils d'entreprise. C'est pourquoi, ces membres ont soutenu dans le précédent avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 19 février 2001, l'avant-projet de loi relatif à l'indépendance des réviseurs.

Ces membres regrettent que le texte du projet de loi ne reprend plus l'interdiction absolue d'offrir des services latéraux. De l'avis de Mme Van Den Bossche et de M. Struyf, l'approche proposée dans l'avant-projet de loi énonçait en effet de manière claire que l'intérêt général doit primer sur les intérêts économiques particuliers des réviseurs et des réseaux dans lesquels ils sont insérés. De plus, l'interdiction pour un réviseur déterminé ou un quelconque réseau national ou international de fournir dans la même société d'autres missions que les mis-

sions légales, revalorisait de l'avis de ces membres les missions d'audit ainsi que celles auprès des conseils d'entreprise.

Cette interdiction absolue:

- en renforçant l'indépendance d'apparence, facilitait l'établissement d'une relation de confiance auprès des délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise;
- évitait que les missions légales puissent faire l'objet d'offres croisées avec des services latéraux;
- s'inscrivait positivement à contre-courant des évolutions internationales en cours. Celles-ci se traduisent par la réduction constante de la part des missions d'audit dans le chiffre d'affaires des réseaux et par le changement de statut de ces missions légales: elles sont de plus en plus perçues par les professionnels comme un passage obligé pour pouvoir proposer des services plus rentables au client dont le produit est finalement partagés entre associés.

Pour Mme Van Den Bossche et M. Struyf, l'interdiction absolue d'offrir des services latéraux constituait la réponse adéquate, un signal fort vis-à-vis de l'opinion publique belge, les travailleurs et leurs représentants choqués l'an passé par des événements bien connus, pour rétablir la confiance dans la profession. Profession à nouveau éclaboussée dans la presse internationale après une dramatique faillite aux USA.

Pour Mme Van Den Bossche et M. Struyf, tant le projet de loi déposé que l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur des Professions économiques, ne permettent pas de baliser de manière significative le débat relatif à l'indépendance:

- les activités incompatibles énumérées dans l'arrêté royal soumis pour avis sont déjà pour l'essentiel interdites par les normes internes de l'Institut des réviseurs d'entreprise;
- une étude relative à l'indépendance des réviseurs, menée en 2001, de concert par l'Université de Stanford, le MIT et la Michigan state Business School (*Stanford business, november 2001, volume 70, number 1*) sur 4000 entreprises démontre sans équivoque

que la fourniture de service non-audit affecte l'indépendance de l'auditeur et élargit dangereusement les limites des pratiques comptables acceptées;

- l'offre de services non-audit se diversifie de plus en plus et comme le prouve les comptes annuels des bureaux qui les fournissent, ils leur sont de plus en plus profitables. Les risques de perte d'indépendance s'en voient multipliés. Une liste limitative d'interdiction ne couvre pas tous les cas et n'est pas préventive.

Mme Van Den Bossche et M. Struyf tiennent à souligner que, selon les représentants des travailleurs aux conseils d'entreprise, le cumul par un même réviseur ou réseau, d'une part, de services fiscaux et, d'autre part, de la certification des comptes annuels et des données fournies au conseil d'entreprise porte d'office atteinte à la nécessaire relation de confiance entre le réviseur et les membres du conseil d'entreprise. Tout aussi inacceptables sont les conseils en matière de restructuration d'entreprise.

Comme ces membres l'ont déjà indiqué dans un précédent avis pris d'initiative par le Conseil supérieur du Révisorat d'entreprise et de l'Expertise comptable (avis du 15 juin 1999) sur la problématique de l'indépendance, l'indépendance des réviseurs serait mieux garantie par :

- la possibilité pour les représentants des travailleurs de présenter leur candidat réviseur à la nomination;
- la création d'un fonds indépendant alimenté par les entreprises sur la base de critères objectifs chargé de rémunérer les réviseurs.

Ces membres tiennent également à souligner qu'il n'existe pas de transparence suffisante sur ces missions complémentaires :

- les honoraires perçus pour des missions complémentaires effectuées par le même réseau de réviseurs (telles que le conseil fiscal) ne font, dans les faits, l'objet d'aucune publicité dans le rapport de gestion ni d'aucune ventilation dans les comptes annuels comme c'est le cas par exemple aux Etats-Unis;
- les membres des conseils d'entreprise ne sont pas informés des missions com-

plémentaires prestées par le réviseur et encore moins de la ventilation des honoraires perçus pour ces services.

Ces membres remarquent qu'en se référant à des instruments internationaux, y compris ceux que la profession édicte dans son propre intérêt, l'avant-projet arrêté royal soumis pour avis ne peut donner qu'une réponse limitée ne prenant pas en compte les particularités belges mises en place depuis la réforme du révisorat en 1985.

La Belgique est un des seuls pays où le réviseur est chargé de missions légales (y compris pédagogiques) auprès du conseil d'entreprise. Ce qui implique qu'il doit développer une relation de confiance avec les représentants des travailleurs et tenir compte de la démocratie économique dans les entreprises. D'autant plus qu'il va devoir certifier et expliquer à ces derniers un ensemble d'informations économiques et financières spécifiques beaucoup plus détaillées et approfondies que celles fournies aux actionnaires. C'est d'ailleurs sur la base de ces données certifiées que sont prises les décisions économiques qui ont un impact sur les intérêts des travailleurs.

Ces membres soulignent par ailleurs que le seul instrument international émanant d'une autorité politique, le projet de recommandation européen sur l'indépendance des réviseurs auquel le projet d'arrêté royal fait référence :

- n'est pas encore adopté au niveau européen et de plus est non contraignant;
- laisse à chaque Etat membre, la porte ouverte pour l'adoption de mesures plus radicales pour assurer l'indépendance des contrôleurs aux comptes.

Mme Van Den Bossche et M. Struyf en déduisent que la portée de l'avant-projet de loi proposé initialement ne posait dès lors aucun problème au niveau international.

Ces membres concluent que l'avant-projet de loi qui avait fait l'objet de l'avis du Conseil supérieur du 19 février 2001 avait pour lui une qualité qui fait défaut au projet de loi combiné à l'avant projet d'arrêté royal : la sécurité juridique. Il tirait sa force de sa simplicité.

# annexe VIII

## Synthèse

*La loi du 22 avril 1999 a modifié la législation de base applicable aux experts-comptables et aux comptables agréés en élargissant la compétence de leur organisation professionnelle respective aux conseils fiscaux et aux comptables-fiscalistes agréés.*

*Dans ce contexte, la double appartenance au sein des professions économiques ne rencontre a priori pas la volonté du législateur, même s'il est vrai que le législateur n'a réglé que quelques situations de (in)compatibilités du port simultané de certains titres relevant des professions économiques.*

*Le Conseil supérieur a été saisi par le Ministre de l'Economie de l'examen de différentes questions afférentes aux règles de double appartenance.*

*De l'avis du Conseil supérieur, il convient de distinguer la problématique générale de la double appartenance des problèmes ponctuels qui peuvent survenir dans le cadre de dispositions transitoires résultant de l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et des comptables-fiscalistes agréés au sein de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.*

- *En ce qui concerne les problèmes découlant des **dispositions transitoires** liées à l'intégration des conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur estime qu'il serait souhaitable qu'une solution soit trouvée de manière à résoudre le problème auquel sont confrontés les comptables agréés qui souhaitent opter pour le port du titre de conseil fiscal dans le cadre des mesures transitoires découlant de l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 réglementant le port du titre de conseil fiscal.*
- *Le Conseil supérieur des Professions économiques estime cependant qu'il serait peu judicieux d'arriver à une situation de «double appartenance» systématique ou quasi systématique, auquel cas il conviendrait, dans une perspective de visibilité des composantes des professions économiques, de fusionner les deux Instituts concernés, à savoir l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.*
- *En ce qui concerne les **aspects généraux et structurels** de la problématique de la double appartenance, le Conseil supérieur estime qu'il ne serait pas judicieux de revoir les fondements sous-jacents à l'élaboration de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans la mesure où aucun élément nouveau n'est intervenu dans les conditions d'accès ou en ce qui concerne les missions confiées aux différentes composantes de ces professions économiques.*

## Table des matières

### Introduction

1. (In)compatibilités: développements historiques et examen du cadre légal actuel
  - 1.1. Compatibilités énoncées légalement
    - 1.1.1. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de reviseur d'entreprises
    - 1.1.2. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de conseil fiscal
    - 1.1.3. Compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de comptable-fiscaliste agréé
  - 1.2. Incompatibilité énoncée légalement
    - 1.2.1. Incompatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de reviseur d'entreprises
  - 1.3. (In)compatibilités non visées dans une disposition légale
    - 1.3.1. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de reviseur d'entreprises
    - 1.3.2. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable-fiscaliste agréé et celui de reviseur d'entreprises
    - 1.3.3. (In)compatibilités entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable agréé
      - (In)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable-fiscaliste agréé
      - (In)compatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable agréé
      - (In)compatibilités entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable-fiscaliste agréé
        - 1.3.3.1. Prise de position de l'IEC en 1994
        - 1.3.3.2. Adoption en 1997 d'un Code de déontologie par l'IPC
        - 1.3.3.3. Adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de ses arrêtés d'exécution
    - 1.3.3.4. Arrêt de la Cour d'Arbitrage de janvier 2001
2. Avis du Conseil supérieur
  - 2.1. Cumul des domaines de spécialisation
  - 2.2. Double appartenance
    - 2.2.1. Dispositions transitoires permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la filière classique (examen d'admission, stage de 3 ans et examen d'aptitude)
      - 2.2.1.1. Situation des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés dans le cadre du passage à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en tant que Conseil fiscal
      - 2.2.1.2. Situation des comptables agréés décidant de ne pas passer à l'IEC
    - 2.2.2. Examen de la problématique de la double appartenance dans le contexte général

### Annexe

#### Port de titre(s) et activités des différentes professions économiques

- A. Description des activités des professions économiques
- B. Portée des missions pouvant être effectuées par les professionnels en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent

## Introduction

La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales fixent le cadre général relatif aux professions économiques. Ces professions économiques sont composées de réviseurs d'entreprises, d'experts-comptables, de conseils fiscaux, de comptables agréés et de comptables-fiscalistes agréés. Les activités de ces professionnels couvrent trois grands domaines de spécialisation: l'audit, la comptabilité et la fiscalité.

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

professionnelles regroupant les professions économiques.

Les représentants du Ministre de l'Economie ont saisi le 10 octobre 2001 le Conseil supérieur des Professions économiques de la problématique de la double appartenance IEC/IPCF.

L'avis du Conseil supérieur des Professions économiques est précédé d'un examen des (in)compatibilités entre le port des différents titres relatifs aux professions économiques reconnus légalement. Une annexe à cet avis traite également des activités pouvant être effectuées par ces différentes professions économiques et la portée des missions pouvant être effectuées par ceux-ci en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent. Cet examen a été effectué en tenant compte de l'état actuel de la législation.

### 1. (In)compatibilités: développements historiques et examen du cadre légal en vigueur

#### 1.1. Compatibilités énoncées légalement

##### 1.1.1. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de réviseur d'entreprises

Ni la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ni la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat (créant l'Institut des Experts-Comptables) ne traitaient dans leurs dispositions originales d'une éventuelle (in)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de réviseur d'entreprises par un même professionnel.

Dans le cadre d'une circulaire du 14 mai 1987<sup>2</sup>, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après avis du Conseil supérieur du révisorat d'entreprises<sup>3</sup>, estimant que le port du titre de réviseur d'entreprises était, dans les premières années qui suivaient la reconnaissance du titre d'expert-comptable,

incompatible avec celui d'expert-comptable externe au vu des exigences liées à l'indépendance du réviseur, demandait à ses membres qui étaient inscrits sur le tableau des deux Instituts, de choisir avant le 31 décembre 1987 sur quel tableau ils souhaitaient être inscrits à l'avenir.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ayant constaté que les parlementaires estimaient que cette circulaire du 14 mai 1987 visait à asseoir un monopole des réviseurs<sup>4</sup>, a décidé le 24 janvier 1992 d'abroger cette circulaire. Depuis 1992, il n'y a par conséquent plus d'incompatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de réviseur d'entreprises.

Depuis 1999, cette interprétation du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en matière de compatibilité entre le titre de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable a été confirmée et inscrite dans l'article 19, alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
2. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1987*, annexe 2, pp. 163-164.
3. Conseil Supérieur du Révisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1986-1987*, Recommandation du 16 avril 1987, CSR 87/011 D., 3 p.
4. Voyez à ce propos le *Rapport annuel 1992 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises* (p. 43) qui renvoie aux documents parlementaires de la Chambre des Représentants n°1107/3 (SO 1990-91) (p. 207) et n°491/5 (SE 1991-92) (pp.17 e.s.).

### 1.1.2. Compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de conseil fiscal

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a intégré les conseils fiscaux dans l'Institut des Experts-Comptables, rebaptisé depuis lors «Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux».

En application des dispositions reprises sous l'article 5 de ladite loi du 22 avril 1999, il existe une compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et de celui de conseil fiscal. Ceci résulte de la décision du législateur d'intégrer les conseils fiscaux au sein de l'Institut des Experts-Comptables plutôt que de créer un quatrième Institut; tout membre de l'IEC pouvant (moyennant le respect de certaines conditions) être inscrit sur la liste des experts-comptables et/ou sur celle des conseils fiscaux.

### 1.1.3. Compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de comptable-fiscaliste agréé

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a intégré les fiscalistes agréés dans l'Institut Professionnel des Comptables, rebaptisé depuis lors «Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés».

En application des dispositions reprises sous l'article 46 de ladite loi du 22 avril 1999, il existe une compatibilité entre le port des titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé. Ceci résulte de la décision d'intégrer les fiscalistes agréés au sein de l'Institut Professionnel des Comptables agréés plutôt que de créer un quatrième Institut. Tout comptable agréé peut (moyennant le respect de certaines conditions) être également inscrit sur la liste des comptables-fiscalistes agréés. Contrairement au choix qui a été effectué par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, il est impossible d'être inscrit sur la liste des «comptables-fiscalistes agréés» sans être par ailleurs inscrit sur la liste des «comptables agréés».

## 1.2. Incompatibilité énoncée légalement

### 1.2.1. Incompatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de réviseur d'entreprises

De l'examen de l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales<sup>5</sup>, il ressort que «*pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal*».

Une incompatibilité entre le port du titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal a dès lors été prévue par l'article 19, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999.

Cela ne signifie pas pour autant que le réviseur d'entreprises ne peut pas exercer des activités fiscales (à l'exclusion de la représentation des entreprises auprès desquelles il accomplit des missions révisorales). En effet, bien que le port du titre de «conseil fiscal» ait été réglementé par la loi du 22 avril 1999, aucun monopole quant à l'exercice de ce type de mission n'a été conféré aux membres de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux<sup>6</sup>.

De l'avis du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, «l'interdiction de porter simultanément le titre de réviseur et celui de conseil fiscal est cohérent avec l'approche adoptée par le Parlement dans la loi de 1985»<sup>7</sup>.

5. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (*Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3*) précise que «*Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal*».

6. Voyez à ce propos :  
• Exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales (*Doc. Parl., Chambre (SO 1998-99), 1923/1*), commentaires relatif à l'article 19 du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales, p. 11 ;  
• Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1999*, pp. 30-34.

7. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1999*, p. 32.

### 1.3. (In)compatibilités non visées dans les dispositions légales

#### 1.3.1. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de réviseur d'entreprises

Ni la loi du 22 juillet 1953, ni celle du 22 avril 1999 ne précisent si le port du titre de comptable agréé et celui de réviseur d'entreprises sont ou non compatibles.

En pratique, on constate qu'aucun des deux Instituts concernés n'a pris une position visant à préciser qu'une incompatibilité pourrait exister en la matière. Dans les faits, certains réviseurs d'entreprises portent également le titre de comptable agréé.

#### 1.3.2. (In)compatibilité entre le port du titre de comptable-fiscaliste agréé et celui de réviseur d'entreprises

Le Conseil supérieur remarque qu'on ne peut tirer d'une interprétation littérale de la loi du 22 juillet 1953 et de celle du 22 avril 1999 aucune incompatibilité entre le port du titre de réviseur d'entreprises et de celui de comptable-fiscaliste agréé.

On relèvera cependant que, dans son avis du 20 juin 2001 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal fixant le programme, les conditions et le jury de l'examen pratique d'aptitude des «comptables agréés» et des «comptables-fiscalistes agréés», le Conseil supérieur attirait l'attention du Ministre compétent sur le fait qu'il n'existe pas *sensu stricto* de base juridique indiquant qu'un réviseur d'entreprises ne peut porter le titre de comptable-fiscaliste agréé. En effet, d'une interprétation littérale de la loi du 22 avril 1999, la seule incompatibilité énoncée (sous l'article 19) est l'impossibilité de porter simultanément le titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal.

De l'avis du Conseil supérieur, l'argument évoqué dans l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales<sup>8</sup> pour justifier une incompatibilité entre le port du titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal, à savoir l'assurance de l'indépendance du réviseur d'entreprises, peut

être logiquement étendu à celle du port du titre de réviseur d'entreprises et celui de comptable-fiscaliste agréé.

Il convient par ailleurs de souligner que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a, dans son rapport annuel 2000, pris une position en la matière en «déconseillant» à ses membres le port simultané du titre de réviseur d'entreprises et celui de comptable-fiscaliste agréé et ce «dans un souci de cohérence avec l'esprit de la loi du 22 avril 1999 de réforme des professions économiques»<sup>9</sup>.

#### 1.3.3. (In)compatibilités entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable agréé

- (In)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable-fiscaliste agréé
- (In)compatibilité entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable agréé
- (In)compatibilités entre le port du titre de conseil fiscal et celui de comptable-fiscaliste agréé

La loi du 22 avril 1999 n'apporte aucune précision quant à la compatibilité (ou non) du port de titres, dont l'un concerne l'IEC et l'autre l'IPCF. L'ancienne loi du 21 février 1985 n'était pas plus explicite en la matière.

1.3.3.1. Prise de position de l'IEC en 1994  
En 1994 (soit avant la reconnaissance des professions fiscales et leur intégration au sein de l'IEC et de l'IPCF), le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables estimait qu'il existait une incompatibilité entre le port des titres d'expert-comptable et celui de comptable agréé.

La justification avancée par le Conseil de l'IEC<sup>10</sup> en 1994 était la suivante:

*«Le Conseil de l'Institut, soucieux de l'application stricte de la règle déontologique qui interdit aux experts-comptables toute activité commerciale, a décidé l'interdiction de la double appartenance à l'IEC et à l'Institut Professionnel des Comptables (IPC).*

*En raison de l'absence de règles déontologiques, l'agrégation à l'IPC permet aux membres de cet Institut d'exercer une acti-*

8. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3) précise que «Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal».

9. Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 2000*, pp. 33-34.

10. Institut des Experts-Comptables, *Rapport annuel 1994*, p. 22.

*tivité commerciale qui est considérée comme compatible avec les activités des comptables indépendants agréés par l'IPC.*

*La double appartenance IEC/IPC d'un expert-comptable comporte dès lors le risque de conflits dans l'application de nos règles déontologiques.*

*Dans ce contexte et après une large concertation avec les autorités compétentes, le Conseil de l'Institut a pris la décision d'interdire la double appartenance IEC/IPC.*

*Que tous les experts-comptables qui avaient sollicité et obtenu leur agrégation à l'IPC et y ont renoncé suite à la décision du Conseil soient ici remerciés pour le respect qu'ils ont accordé à nos règles déontologiques.»*

#### 1.3.3.2. Adoption en 1997 par l'IPC d'un Code de déontologie

Un arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables a été publié dans le *Moniteur belge*<sup>11</sup> du 29 janvier 1998.

Le Conseil de l'IEC n'est cependant pas revenu sur sa décision de considérer le port des deux titres (à l'époque expert-comptable et comptable agréé) comme étant incompatible. Dans son rapport annuel 1998, le Conseil de l'IEC n'aborde pas la position qu'il a prise en 1994 en matière de double appartenance, que ce soit pour l'infirmier ou la confirmer.

#### 1.3.3.3. Adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de ses arrêtés d'exécution

##### A. Dispositions générales

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>12</sup> avait notamment pour objectif la reconnaissance légale des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé». Elle remplace les anciennes lois du 21 février 1985 (loi organique de l'IEC) et du 19 mai 1992 (loi organique de l'IPC complétant, pour ce qui concerne les comptables agréés, la loi Verhaegen du 1<sup>er</sup> mars 1976).

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne traite pas de la (ou de l'in)compatibilité entre le port du titre d'expert-comptable et celui de comptable agréé (voire celui de comptable-fiscaliste agréé) ou de conseil fiscal et de celui de comptable agréé (voire celui de comptable-fiscaliste agréé).

**Dans ce contexte, il appartient aux Instituts de déterminer, compte tenu des règles déontologiques auxquelles ils sont soumis, dans quelle mesure il y a ou non incompatibilité.**

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne vise en aucune manière à créer un monopole quant aux personnes pouvant effectuer des prestations en matière fiscale. La loi du 22 avril 1999 se limite en effet à protéger les titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé».

En application de la loi du 22 avril 1999, les conseils fiscaux ont été intégrés au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés ont été agréés au sein de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (la répartition des «spécialistes en matière fiscale» se faisant sur la base de leur niveau de formation).

##### B. Dispositions transitoires

Des règles transitoires ont été incorporées dans la loi du 22 avril 1999 de manière à permettre aux experts-comptables d'acquérir en outre le titre de conseil fiscal et aux comptables agréés (qui le souhaitent) de transformer leur titre en celui de comptable-fiscaliste agréé.

D'autres règles transitoires se basant sur le niveau d'études et/ou sur les années d'expérience<sup>13</sup> permettent à quiconque de porter le titre de conseil fiscal dans la mesure où différentes conditions sont respectées.

Conformément aux dispositions de l'article 60, § 3 de la loi du 22 avril 1999 précitée, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a créé en son sein une «Commission d'agrégation» chargée

11. Err. M.B. du 12 juin 1998.

12. M.B. du 11 mai 1999, 2<sup>ème</sup> édition.

13. Voyez à ce propos:

- arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, M.B. du 29 juin 1999, 2<sup>ème</sup> édition;
- avant-projet d'arrêté royal relatif à l'obtention du titre de conseil fiscal sur la base de l'expérience professionnelle à propos duquel le Conseil supérieur des professions économiques a été appelé à émettre un avis le 17 mai 2001.



d'examiner les cas individuels d'octroi de la qualité de conseil fiscal dans le cadre des dispositions transitoires.

En application de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, quiconque introduit une demande dans le délai fixé légalement peut, dans le cadre de dispositions transitoires, obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la procédure décrite à l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 (examen d'admission – stage de trois ans – examen d'aptitude), sous deux conditions :

- *s'il est expert-comptable*, il doit pouvoir justifier qu'il a exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi;
- *s'il n'est pas expert-comptable*, il doit pouvoir justifier qu'il est porteur d'un diplôme visé à l'article 2 de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, tel que modifié la dernière fois par l'arrêté royal du 4 mai 1999 et qu'il a exercé pendant cinq années au moins des activités professionnelles impliquant l'acquisition d'une formation suffisante pour l'exercice des activités de conseil fiscal, telles qu'elles sont définies à l'article 38 de la loi.

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention sur un projet d'arrêté royal relatif à l'obtention du titre de conseil fiscal sur la base de l'expérience professionnelle, à propos duquel le Conseil supérieur des Professions économiques et le Conseil d'Etat ont été appelés à émettre des avis. Cette disposition vise à permettre, dans le cadre de dispositions transitoires, aux personnes ayant 15 années d'expérience professionnelle mais ne disposant pas des diplômes requis en application de l'arrêté royal du 4 mai 1999 décrit ci-avant de bénéficier de dispositions transitoires leur permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal.

#### 1.1.3.4. Arrêt de la Cour d'Arbitrage de janvier 2001

La Cour d'arbitrage a été saisie en 1999 par différents comptables agréés ou compta-

bles-fiscalistes agréés (agissant à titre personnel) d'un recours en annulation totale ou partielle de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>14</sup> :

- de l'avis du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui sont candidats à l'obtention du titre de conseil fiscal (en application des mesures transitoires découlant de la reconnaissance du titre de conseil fiscal) doivent renoncer à leur premier titre ;
- les comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés (qui ont introduit un recours en annulation) estiment par contre que la loi du 22 avril 1999 n'exclut pas expressément qu'un comptable agréé doive renoncer à ce titre s'il obtient le titre de conseil fiscal (en application de mesures transitoires énoncées dans la loi du 22 avril 1999).

De l'examen de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage du 25 janvier 2001, il ressort les éléments suivants :

- Entre les experts-comptables, d'une part, et les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés, d'autre part, **il existe, de l'avis de la Cour d'Arbitrage, une différence objective** qui justifie raisonnablement que les uns puissent porter en outre le titre de conseil fiscal et que les autres ne le puissent pas.

Cette différence est liée au choix du législateur d'aligner le statut des conseils fiscaux sur celui des experts-comptables et le statut des comptables-fiscalistes agréés sur celui des comptables agréés, à chaque fois avec un Institut et une affiliation propres. Le législateur était conscient que certains effets secondaires éventuels devaient être évités «tels que le dépeuplement des Instituts existants au profit du nouvel Institut ou une appartenance double massive qui complique de manière importante la surveillance déontologique» (*Doc. parl., Chambre (SO 1998-1999), n° 1923/1, p. 3*) (extrait B.2.3.).

La Cour d'Arbitrage précise dès lors qu'«il découle actuellement de l'économie générale de la loi du 22 avril 1999 qu'il n'est plus possible de s'ins-

14. Arrêt n°5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'Arbitrage, N° du rôle: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 et 1805, M.B. du 16 février 2001, pp. 4474-4486.

crire auprès de l'I.P.C.F. sans renoncer au titre d'expert-comptable. En effet, le régime de la loi entreprise serait tout à fait incohérent si, d'une part, l'article 19 de celle-ci devait être interprété en ce sens que les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés doivent renoncer à leur qualité s'ils veulent s'inscrire auprès de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et si, d'autre part, l'article 48 devait être interprété en ce sens que les experts-comptables pourraient s'inscrire auprès de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés sans devoir renoncer à leur qualité d'expert-comptable.» (extrait B.2.4.)

- Bien qu'il ne soit précisé ni dans la loi du 22 avril 1999 ni dans les travaux préparatoires y afférents que le comptable doit opérer un choix ou que serait autorisée uniquement l'affiliation à un seul Institut, le Conseil des Ministres estime dans son mémoire que (Extrait A.4.3. de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage) «cette mesure n'est pas disproportionnée au but visé, à savoir assurer la protection du contribuable. Les comptables-fiscalistes ou même les comptables peuvent en effet continuer à exercer les activités de conseil fiscal. Il leur est seulement interdit de porter le titre de conseil fiscal.»

A ce propos, la Cour d'Arbitrage insiste sur le fait que «la protection du titre de conseil fiscal ne porte pas atteinte à la protection de la profession et du titre de comptable agréé ou de comptable-fiscaliste agréé. Contrairement à ce qui a été fait pour les praticiens d'autres professions économiques indépendantes, il n'est pas accordé aux conseils fiscaux un monopole de leurs activités mais seulement la protection de leur titre. Les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés peuvent, comme les experts-comptables, exercer les activités de conseil fiscal énumérées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (l'article 49, dernier tiret, le prévoit d'ailleurs explicitement), sans toutefois pouvoir porter le titre de conseil fiscal ni faire usage d'une appellation susceptible de créer une confusion avec ce titre, de même que les experts-

comptables qui exercent les activités professionnelles de comptable ne peuvent utiliser le titre y afférent de comptable agréé.

Il est vrai que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui, pour le reste, pourraient prétendre à une agrégation en qualité de conseil fiscal ne peuvent cumuler le bénéfice de la protection de ce titre avec leur première qualité, mais le fait est que le législateur a opté pour une intervention par étapes avec le maintien, dans une première phase, de deux Instituts séparés et d'affiliations distinctes.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'est pas disproportionné que les dispositions attaquées, dans l'interprétation donnée, empêchent que les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés qui optent pour la qualité de conseil fiscal puissent conserver leur ancienne qualité.» (Extrait B.2.5.).

- Par ces motifs, la Cour rejette<sup>15</sup> dans leur ensemble les recours introduits.

## 2. Avis du Conseil supérieur

Les représentants du Ministre de l'Economie ont saisi le 10 octobre 2001 le Conseil supérieur des Professions économiques de la problématique de la double appartenance IEC/IPCF.

### 2.1. Cumul des domaines de spécialisation

Des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999, il ressort clairement que les professions économiques couvrent trois domaines de spécialisation (la comptabilité, la fiscalité et l'audit) et que, d'une manière générale, chaque membre peut revendiquer le port de titres relatifs soit à une soit à deux de ces domaines de spécialisation.

La loi du 22 avril 1999 exclut toutefois de manière expresse qu'un reviseur d'entreprises (qui possède par essence une spécialisation en audit) puisse porter le titre de conseil fiscal (article 19, alinéa 3). Même si l'on peut regretter que la loi du

15. Seul, dans l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la référence à l'article 10 de la loi du 1<sup>er</sup> mars 1976 est annulée (en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 1.000 francs).

22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne mentionne pas expressément que cette interdiction amène une seconde interdiction (le port simultané du titre de reviseur d'entreprises et de comptable-fiscaliste agréé), l'esprit dans lequel la loi a été rédigée entraîne *de facto* cette deuxième interdiction. Le Conseil supérieur a déjà pris position en ce sens dans un avis adopté le 20 juin 2001 relatif à l'accès à la profession des comptables agréés et des comptables-fiscalistes agréés.

Le Conseil supérieur souhaite cependant rappeler que la loi du 22 avril 1999 n'a créé aucun monopole pour les activités de conseil fiscal. Seuls les titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé» sont protégés depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999. Il en découle «qu'un certain nombre d'autres professions, par exemple les notaires et les avocats, peuvent continuer à dispenser des conseils dans le domaine fiscal, même si les titres de conseil fiscal et de comptable-fiscaliste

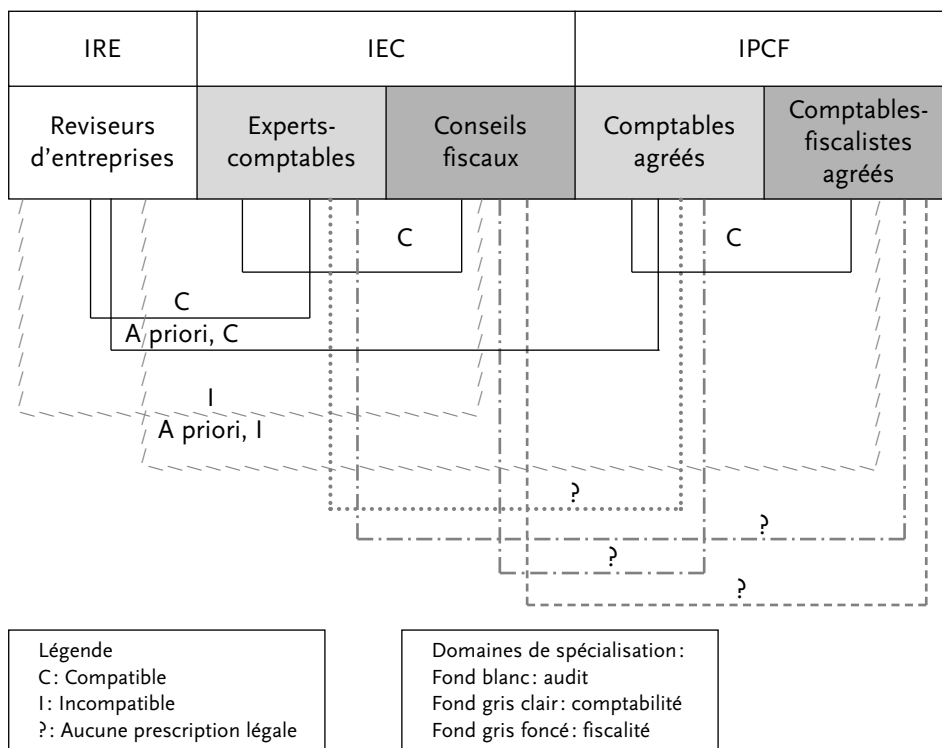
reconnu (nldr il faut lire agréé) sont protégés». (1923/3 p. 3)

De même, le reviseur d'entreprises peut, dans l'état actuel de la législation, exercer des activités fiscales (à l'exclusion de la représentation des entreprises auprès desquelles il accomplit des missions révisorales) dans la mesure où ces activités ne portent pas atteinte à son indépendance<sup>16</sup>.

2.2. Double appartenance

Certains professionnels souhaitent porter plusieurs titres de manière à élargir leur champ de compétence. Cette double appartenance permet également d'améliorer la visibilité des domaines de spécialisation de ces professionnels. Le législateur a souhaité dans une certaine mesure clarifier les possibilités en matière de double appartenance.

La situation actuelle en matière de (in)compatibilités quant au port conjoint de titres peut être synthétisée comme suit:



16. Voyez à ce propos:

- Exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales (*Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1*), commentaires relatifs à l'article 19 du projet de loi relative aux professions comptables et fiscales, p. 11;
- Institut des Reviseurs d'Entreprises, *Rapport annuel 1999*, pp. 30-34.

Les missions liées au port (simultané ou non) de ces différents titres protégés légalement sont explicitées dans l'annexe à cet avis et synthétisées dans cinq graphiques annexés au présent avis. Cet exa-

men a été effectué en tenant compte de l'état actuel de la législation.

\*  
\* \*

En ce qui concerne la double appartenance IEC/IPCF, on ne peut, de l'avis du Conseil supérieur, examiner la problématique sans faire de distinction selon que :

- l'examen porte sur les dispositions transitoires, découlant de l'article 60, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 avril 1999, permettant à quiconque (dont les comptables agréés) de pouvoir obtenir le titre de conseil fiscal dans la mesure où certaines conditions de diplôme et/ou d'expérience sont remplies (couvert par le point 2.2.1.) ou que ;
- l'examen porte sur la situation de la double appartenance d'une manière générale (couvert par le point 2.2.2.).

2.2.1. Dispositions transitoires permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la filière classique (examen d'admission, stage de 3 ans et examen d'aptitude)

Les principales modalités des dispositions transitoires permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal sans passer par la filière classique (examen d'admission, stage de 3 ans et examen d'aptitude) ont été exposées ci-avant sous le point 1.3.3.3., intitulé «Adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et de ses arrêtés d'exécution».

Dans son avis, le Conseil supérieur examine successivement la situation dans laquelle le comptable agréé souhaite vouloir porter le titre de conseil fiscal et celle dans laquelle il opte pour le port du titre de comptable-fiscaliste agréé.

2.2.1.1. Situation des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés dans le cadre du passage à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en tant que Conseil fiscal

Avant d'examiner cet aspect de la problématique, il convient dès à présent de constater que la plupart des membres de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés, voire tous ses membres, sont susceptibles de vouloir bénéficier des dispositions transitoires permettant à des comptables agréés ou à des comptables-fiscalistes agréés de pouvoir porter le titre de conseil fiscal. Le

Conseil supérieur tient à rappeler qu'un système dont découlerait une double appartenance généralisée aux deux Instituts (l'IEC et l'IPCF) ne respecterait pas l'esprit dans lequel la loi du 22 avril 1999 a été conçue.

#### A. Responsabilité professionnelle

Dans le cadre d'une question parlementaire relative aux professions économiques posée le 23 mai 2000<sup>17</sup>, le Sénateur DE CLIPPELE a interrogé Monsieur Charles PICQUÉ, en sa qualité de Ministre de l'Economie, sur les conséquences de l'incompatibilité décrétée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux entre le port du titre de comptable agréé et de conseil fiscal.

En réponse, le Ministre a rappelé que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales avait eu pour intention d'apporter plus de transparence dans le secteur des professions comptables et fiscales. Cette intention de transparence disparaîtrait, de l'avis du Ministre de l'Economie, dans le cas où un comptable agréé (membre de l'IPCF) pourrait en même temps devenir conseil fiscal (membre de l'IEC) : elle est en effet précisément réalisée en groupant, d'une part, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes et, d'autre part, les experts-comptables et les conseils fiscaux.

Le Ministre a également tenu à rappeler que, dans le cadre des mesures transitoires liées à la reconnaissance des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé», les praticiens qui passent d'un Institut à un autre dans le cadre des dispositions transitoires découlant de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999, ne risquent pas de se trouver pendant un délai dont ils ne sont pas maîtres (entre sa démission de l'Institut qu'il quitte et son accueil formel dans l'Institut qui l'accueille) dans un «vide» sans couverture en assurance responsabilité professionnelle dans la mesure où il n'est d'aucune manière exigé que la renonciation au titre de comptable agréé se fasse avant l'obtention effective de la qualité de conseil fiscal.

17. *Questions et Réponses du Sénat (SO 1999-2000)*, question n°667 du 23 mai 2000 de M. de Clippele, Bulletin 2-20, pp. 937-938.

Il est dès lors évident que le nouveau conseil fiscal ne doit renoncer à son titre de comptable agréé qu'une fois achevée la procédure devant le conseil de l'IEC et qu'après l'exécution des formalités nécessaires à la conclusion d'une nouvelle police en tant que conseil fiscal.

Le Conseil supérieur estime dès lors que le système mis en place par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ne fait encourir aucun risque en matière de responsabilité professionnelle aux comptables agréés ou aux comptables-fiscalistes agréés qui souhaiteraient, dans le cadre des différentes dispositions transitoires<sup>18</sup> liées à la reconnaissance des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé», passer à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

#### B. Portée des activités pouvant être effectuées

En ce qui concerne les activités fiscales, le comptable-fiscaliste agréé peut effectuer les mêmes missions que le conseil fiscal dans la mesure où aucun monopole quant aux activités n'a été donné par le législateur en 1999. Seul le port des titres de «conseil fiscal» et de «comptable-fiscaliste agréé» font l'objet d'un monopole depuis l'entrée en vigueur de la loi précitée du 22 avril 1999.

En ce qui concerne les activités en matière comptable, la possibilité d'une double appartenance pourrait présenter un intérêt pour les comptables agréés qui souhaitent, dans le cadre des mesures transitoires adoptées en application de l'article 60, § 1er de la loi du 22 avril 1999, pouvoir porter le titre de conseil fiscal.

En effet, compte tenu de la législation et l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 25 janvier 2001<sup>19</sup>, la double appartenance (en l'occurrence, le port simultanément des titres de «comptable agréé» et de «conseil fiscal») n'est pas autorisée. Dès lors, le comptable agréé ne pourrait plus effectuer des missions comptables au sens strict (telles que la tenue de la comptabilité) s'il devait décider d'utiliser la procédure autorisée dans le cadre des dispositions transitoires<sup>20</sup> permettant d'obtenir le titre de conseil fiscal.

Indépendamment de toute disposition transitoire, il convient cependant de noter qu'il existera une procédure permettant à un conseil fiscal d'obtenir le titre d'expert-comptable (moyennant la réussite d'examens et, le cas échéant, d'un stage) dès que l'arrêté royal en matière d'accès à la profession des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux aura été adopté définitivement. De l'avis du Conseil supérieur, deux solutions sont envisageables dans la mesure où le Gouvernement souhaite remédier à cette situation :

- permettre la double appartenance (d'une manière générale ou dans le cas particulier des mesures transitoires) ;
- trouver une solution pour les activités comptables de ces comptables agréés de manière à ce qu'ils puissent obtenir le titre d'expert-comptable, moyennant le respect de certaines conditions (diplôme, expérience professionnelle, etc.). Cette solution peut soit être convenue entre les deux Instituts, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques, soit être imposée par le Gouvernement via arrêté royal, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil supérieur tient cependant à rappeler que le comptable agréé qui opte pour le port du titre de comptable-fiscaliste agréé peut exercer les mêmes activités en matière fiscale que s'il avait opté pour le titre de conseil fiscal<sup>21</sup>. Le Conseil supérieur des Professions économiques estime qu'il serait peu judicieux d'arriver à une situation de «double appartenance» généralisée dans le cadre des mesures transitoires, sous peine d'enlever l'intérêt à court terme de porter le titre de comptable-fiscaliste agréé et de modifier fondamentalement l'objectif poursuivi par le législateur dans le cadre de l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

#### 2.2.1.2. Situation des comptables agréés décidant de ne pas passer à l'IEC

##### A. Portée des activités pouvant être effectuées

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne pré-

18. Deux dispositions transitoires ont, à ce jour, été examinées par le Conseil supérieur des Professions économiques:

- Arrêté royal du 4 mai 1999 relatif à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, M.B. du 29 juin 1999, 2ème édition;
- Avant-projet d'arrêté royal relatif à l'obtention du titre de conseil fiscal sur la base de l'expérience professionnelle (à propos duquel le Conseil supérieur des Professions économiques a été appelé à émettre un avis le 17 mai 2001).

19. Arrêt n°5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'Arbitrage, Nos du rôle: 1976, 1798, 1799, 1800, 1801, 1802 et 1805, M.B. du 16 février 2001, pp. 4474-4486.

20. En effet, cette disposition transitoire ne prévoit pas la possibilité pour les comptables agréés de pouvoir par ailleurs porter *d'office* le titre d'«expert-comptable».

21. Voir à ce propos, l'annexe au présent avis.

voit aucune incompatibilité entre le port du titre de «comptable agréé» et de «conseil fiscal». Il convient cependant de constater qu'un professionnel portant les titres de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé peut exercer exactement les mêmes missions que le professionnel qui porterait les titres de comptable agréé et de conseil fiscal.

En effet, la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales se limite à créer un monopole quant au port du titre de «conseil fiscal». Aucun monopole n'a par contre été fixé quant aux missions dont pourraient être chargés les seuls conseils fiscaux.

Le comptable agréé n'a dès lors pas d'intérêt particulier à obtenir le titre de conseil fiscal dans la mesure où la majorité de ses activités sont de nature comptable. Par contre, dans la mesure où une grande partie de ses activités sont purement fiscales, le comptable agréé pourrait, dans la mesure où il s'est toujours présenté comme conseil fiscal par le passé, souhaiter maintenir ce titre et souhaiter être inscrit au tableau de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (voir à ce propos le point 2.2.1.1. ci-avant).

#### B. Titres pouvant être portés par le comptable agréé ou par le comptable-fiscaliste agréé

Dans la mesure où un comptable agréé ou un comptable-fiscaliste agréé souhaite porter le titre de conseil fiscal (en dehors des dispositions transitoires adoptées en application de l'article 60 de la loi du 22 avril 1999), il doit passer par la procédure complète (examen d'entrée, stage de 3 ans et examen d'aptitude).

Le seul avantage dont pourrait éventuellement bénéficier un comptable agréé ou un comptable-fiscaliste agréé consiste en une réduction du stage décidée par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, dans les limites définies par les dispositions du Chapitre VI (article 22 à 30) de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats-experts-comptables<sup>22</sup>.

Le Conseil supérieur constate que, dans l'état actuel de la situation, il n'existe pas de système de passerelle permettant aux comptables(-fiscalistes) agréés de passer sur le tableau de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux déjà évoqué à différentes reprises par les deux Instituts concernés<sup>23</sup>.

#### 2.2.2. Examen de la problématique de la double appartenance dans son contexte général

La reconnaissance des professionnels faisant partie de ce qui est communément appelé «les professions économiques» a été échelonnée dans le temps :

- la loi du 22 juillet 1953 protège le titre de «reviseur d'entreprises» ;
- la loi du 21 février 1985 a protégé le titre de «expert-comptable» ;
- la loi du 19 mai 1992 a protégé le titre de «comptable agréé» ;
- la loi du 22 avril 1999 a abrogé les lois du 21 février 1985 et du 19 mai 1992 et protège désormais les titres de «expert-comptable», de «conseil fiscal», de «comptable agréé» et de «comptable-fiscaliste agréé».

L'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales a fait l'objet d'une concertation préalable entre les trois Instituts de manière à répondre aux besoins de ce secteur. Il en est résulté que la loi du 22 avril 1999 a rattaché les «conseils fiscaux» à l'IEC et les «comptables-fiscalistes agréés» à l'IPC.

Compte tenu des liens historiquement affirmés dans l'ordre juridique belge entre le droit comptable et le droit fiscal, le Conseil supérieur estime qu'il aurait été peu judicieux de créer un quatrième Institut regroupant les spécialistes en matière fiscale sous peine de voir tous les experts-comptables et les comptables agréés dans l'obligation de choisir entre deux Instituts ou d'appartenir à deux organisations professionnelles (double appartenance systématique).

En ce qui concerne plus spécifiquement la double appartenance IEC/IPCF, le Conseil supérieur constate cependant

22. Des dispositions analogues sont proposées dans le Chapitre V de l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal soumis pour avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

23. Voyez à ce propos l'arrêt n°5/2001 du 25 janvier 2001 de la Cour d'Arbitrage, M.B. du 16 février 2001.

que l'argument avancé en 1994 par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables, à savoir que les membres de l'Institut Professionnel des Comptables ne sont pas soumis à des règles déontologiques, n'a plus de fondement. En effet, l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables<sup>24</sup> définit en son article 21 les activités qui doivent être considérées comme incompatibles avec le statut du comptable agréé.

Le Conseil supérieur constate par ailleurs que tant l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux que l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés sont en train de mettre en place les dispositifs d'accès à la profession de leurs membres et que les dispositions en matière de déontologie et de surveillance doivent encore être revues à la suite de l'intégration soit des conseils fiscaux, soit des comptables-fiscalistes agréés dans leur Instituts.

Le Conseil supérieur tient également à rappeler que dans la mesure où la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne précise pas s'il doit y avoir ou non incompatibilité entre le port du (des) titre(s) de «expert-comptable» et/ou de «conseil fiscal» et celui (ou ceux) de «comptable agréé» ou de «comptable-fiscaliste agréé», il appartient aux Instituts concernés de déterminer, compte tenu des règles déontologiques auxquelles ils sont soumis, dans quelle mesure il y a ou non incompatibilité.

Le Conseil supérieur des Professions économiques estime cependant qu'il serait peu judicieux d'arriver à une situation de «double appartenance» généralisée, auquel cas il conviendrait, dans une perspective de visibilité des composantes des professions économiques, de fusionner les deux Instituts concernés, à savoir l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

**En conclusion, le Conseil supérieur estime qu'il ne serait pas judicieux de revoir les fondements sous-jacents à l'élaboration de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans la mesure où aucun élément nouveau n'est intervenu dans les conditions d'accès ou en ce qui concerne les missions confiées aux différentes composantes de ces professions économiques.**

Dans la mesure où il existerait cependant une volonté politique de revoir à court terme la structure des professions économiques (et leurs interconnexions), le Conseil supérieur se permet de mettre en exergue l'intérêt de mener un premier débat au sein du Comité Inter-Instituts, avec l'appui du Conseil supérieur des Professions économiques.

En effet, l'examen de l'opportunité ou du bien-fondé d'un système de double appartenance est indissociable de problèmes en matière de déontologie, de surveillance, de paiement de cotisations, ...

Le Conseil supérieur des Professions économiques souligne par voie de conséquence que, dans cette éventualité, il serait utile que le Comité Inter-Instituts, créé par l'article 53 de la loi précitée du 22 avril 1999, puisse jouer un rôle majeur pour jeter les bases d'un rapprochement entre les Instituts par la mise en place, par exemple de systèmes de passerelles entre les Instituts ou d'une politique commune en matière de double appartenance.

En ce qui concerne la mise en place de systèmes de passerelles, il convient de noter que, le 30 mars 1998, un accord a été signé entre l'Institut des Experts-Comptables et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Bien que la mise en place d'un tel système de passerelles entre l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ait été évoqué dans le courant de l'année 2000, aucun accord n'a été signé à ce jour entre ces deux Instituts. Un tel système de passerelles pourrait également contribuer à résoudre le problème soulevé en matière de double appartenance.

24. Arrêté royal publié dans le M.B. du 29 janvier 1998 (err. M. B. du 12 juin 1998).

## Annexe

### Port de titre(s) et activités des différentes professions économiques

Les professions économiques sont composées de réviseurs d'entreprises (titre reconnu légalement depuis 1953), d'experts-comptables (titre reconnu légalement depuis 1985), de comptables agréés (titre reconnu légalement depuis 1991) et de conseils fiscaux et comptables-fiscalistes agréés (titres reconnus légalement depuis 1999).

Outre une description des activités de ces professions économiques, cette annexe a pour objectif d'examiner la portée des missions pouvant être effectuées par les professionnels en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent.

Cet examen a été effectué sur la base de la législation et de la jurisprudence actuelle.

#### A. Description des activités des professions économiques

##### 1. Activités des réviseurs d'entreprises

La fonction de réviseur d'entreprises consiste<sup>25</sup>, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.

Dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes, le réviseur d'entreprises porte le titre de «commissaire» (article 142 du Code des sociétés)<sup>26</sup>.

Outre le contrôle légal des comptes, le réviseur d'entreprises a été chargé d'un certain nombre de missions légales, qu'il doit exécuter dans l'intérêt général. Certaines de ces missions sont reprises dans le Code des sociétés (on citera, à titre d'illustrations, les apports en nature, les fusions et scissions, les transformations de forme

juridique des sociétés). D'autres sont reprises dans des dispositions légales ou réglementaires<sup>27</sup> particulières.

- Dans l'état des dispositions légales et réglementaires en vigueur, les réviseurs d'entreprises peuvent également effectuer diverses missions contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.
- Les réviseurs d'entreprises peuvent effectuer toutes les missions conférées aux experts-comptables. Il importe cependant de relever que, compte tenu des principes déontologiques en matière d'indépendance auxquels sont soumis les réviseurs d'entreprises, ces missions ne peuvent pas nécessairement être effectuées dans les sociétés dans lesquelles ils sont chargés du contrôle légal des comptes.
- En ce qui concerne les activités réservées aux *experts-comptables externes*, les missions suivantes peuvent néanmoins également être effectuées par les réviseurs d'entreprises<sup>28</sup>:
  - la vérification et le redressement de tous documents comptables;
  - l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
  - les missions autres que celles visées au 1° à 5° de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voir ci-après) et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.
- Les réviseurs d'entreprises, bien que ne pouvant pas porter le titre de

25. Article 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

26. Le contrôle légal des comptes ne peut être effectué que par le réviseur d'entreprises. On notera cependant que lorsqu'aucun commissaire ne doit être nommé, l'article 166 du Code des sociétés confère des pouvoirs aux associés de la société, en l'occurrence des pouvoirs d'investigation et de contrôle conférés dans les autres sociétés au commissaire. Tout associé peut se faire représenter par un expert-comptable. Cette mission diffère cependant de la mission de contrôle légal des comptes dans la mesure où aucune attestation des comptes ne sera remise que ce soit aux actionnaires (en vue de l'assemblée générale annuelle visant à approuver les comptes annuels) ou que ce soit aux tiers. La mission de l'expert-comptable est effectuée pour l'associé qui a demandé à être représenté par cet expert-comptable.

27. Les principales missions confiées par le législateur ou par le Roi aux réviseurs d'entreprises sont reprises dans l'annexe au rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises 2000, pp. 7-16.

28. Lecture combinée des articles 34 et 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.



«conseil fiscal» ou de «comptable-fiscaliste agréé», peuvent cependant effectuer des prestations en matière fiscale pour autant que celles-ci ne portent pas atteinte à leur indépendance. Aucun monopole n'a en effet été accordé aux «conseils fiscaux» ou aux «comptables-fiscalistes agréés». Ce n'est en effet que le port de ces deux titres qui a protégé.

Il convient cependant de remarquer qu'en ce qui concerne les activités des conseils fiscaux, les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3° (représentation du contribuable), que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions révisorales<sup>29</sup>.

- Enfin, les réviseurs d'entreprises ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires. S'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés à porter le titre de «comptable agréé» ou de «comptable stagiaire»<sup>30</sup>.

29. Article 19 *in fine* de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

30. Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

31. Article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

32. A l'instar des réviseurs d'entreprises, les experts-comptables (en l'occurrence externes) peuvent effectuer les missions conférées aux conseils fiscaux (sans pour autant devoir porter le titre). La seule restriction énoncée dans la loi du 22 avril 1999 consiste dans le fait qu'ils ne peuvent cependant pas représenter des contribuables dans la mesure où ils accomplissent des missions qui leur sont réservées par une loi ou en vertu d'une loi (à l'exception des missions visées sous l'article 34, 1° à 5° de la loi du 22 avril 1999) (on citera, à titre d'illustrations, les fusions ou scissions ou encore le changement de la forme juridique d'une société) ou qu'ils accomplissent une des missions visées à l'article 166 du Code des sociétés.

33. Article 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

## 2. Activités des experts-comptables

Les activités d'*expert-comptable* consistent<sup>31</sup> à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes :

- 1° la vérification et le redressement de tous documents comptables;
- 2° l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- 3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;

4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;

5° les activités<sup>32</sup> visées à l'article 38 (activités des conseils fiscaux). Seules les activités des conseils fiscaux visées à l'article 38, 3° (représentation du contribuable) ne peuvent être effectuées par un expert-comptable pour les entreprises auprès desquelles il accomplit des missions visées au 6° (autres missions légales et réglementaires - voir ci-après) et à l'article 37, alinéa 1<sup>er</sup>, 2° (missions visées à l'article 166 du Code des sociétés);

6° les missions autres que celles visées au 1° à 5° de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voir ci-avant) et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.

- En outre, les *experts-comptables externes* sont seuls habilités à exercer habituellement ou à offrir d'exercer<sup>33</sup> :

1° les activités visées à l'article 34, 1°, 2° et 6°, à savoir :

- la vérification et le redressement de tous documents comptables;
- l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- les missions autres que celles visées au 1° à 5° de l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (voir ci-avant) et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.

2° les missions visées à l'article 166 du Code des sociétés.

«*Au cas où aucun commissaire n'est nommé, chaque associé a, nonobstant toute stipulation contraire des statuts, individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires. Il peut se faire représenter par un expert-comptable.*» (article 166 Code soc.)

Le 1° ne s'applique toutefois pas :

- 1° aux membres de l'Institut des réviseurs d'entreprises;

- 2° aux activités visées à l'article 34, 1° et 2° (à savoir, la vérification et le redressement de tous documents comptables, d'une part, et l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques, d'autre part), exercées dans les liens de subordination d'un contrat de travail ou en vertu d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics qui ne conduisent pas à une attestation ou à un rapport d'expertise destinés à être remis à des tiers.
- Les experts-comptables peuvent également effectuer diverses missions contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.
  - Les *experts-comptables* ainsi que les *experts-comptables stagiaires* peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires. S'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés à porter le titre de «comptable agréé» ou de «comptable stagiaire»<sup>34</sup>.

### 3. Activités des conseils fiscaux

- Les activités de conseil fiscal consistent à<sup>35</sup> :
  1. donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales;
  2. assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;
  3. représenter les contribuables.

Il convient cependant de souligner que le monopole conféré par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales se limite au port du titre. Aucun monopole quant aux activités pouvant être effectuées par les conseils fiscaux ne figure dès lors dans ladite loi du 22 avril 1999.

- Les conseils fiscaux peuvent également effectuer diverses missions

contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.

### 4. Activités des comptables agréés

- Exerce l'activité professionnelle de «comptable» celui qui, d'une manière habituelle et indépendante et pour le compte de tiers, réalise<sup>36</sup> :
  - l'organisation des services comptables et le conseil en ces matières;
  - l'ouverture, la tenue, la centralisation et la clôture des écritures comptables propres à l'établissement des comptes;
  - la détermination des résultats et la rédaction des comptes annuels dans la forme requise par les dispositions légales en la matière
  - les activités visées à l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 (activités des conseils fiscaux), à savoir :
    1. donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales;
    2. assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales;
    3. représenter les contribuables.
- Les comptables agréés peuvent également effectuer diverses missions contractuelles pour autant que ces missions ne portent pas atteintes aux principes déontologiques auxquels sont soumis ces professionnels.

### 5. Activités des comptables-fiscalistes agréés

- Aucune description des activités des comptables-fiscalistes agréés n'est reprise dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Dans la mesure où les activités du comptable agréé, décrites sous l'article 49 de ladite loi, comprennent toutes les activités conférées aux conseils fiscaux en application de la loi du 22 avril 1999, on peut en déduire que *de facto les comptables-fiscalistes agréés peuvent effectuer exactement les mêmes missions que les comptables agréés.*

34. Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

35. Article 38 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

36. Article 49 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Toutes les activités pouvant être effectuées par les conseils fiscaux peuvent dès lors être effectués par les comptables-fiscalistes agréés. Ces derniers peuvent en outre effectuer toutes les missions du comptable agréé dans la mesure où la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales impose à tout comptable-fiscaliste agréé d'être par ailleurs comptable agréé.

### B. Portée des missions pouvant être effectuées par les professionnels en fonction du (ou des) titre(s) qu'ils portent

Les graphiques qui suivent envisagent les titres pouvant être portés et les missions pouvant être effectuées corrélativement pour chacune des composantes des professions économiques: les réviseurs d'entreprises (graphique 1), les experts-comptables (graphique 2), les conseils fiscaux (graphique 3), les comptables agréés (graphique 4) et les comptables-fiscalistes agréés (graphique 5).

#### Missions et titre(s)

Le point A. ci-avant reprend notamment les extraits de textes légaux actuels définissant les missions pouvant être effectuées par chacune des composantes des professions économiques. D'une manière synthétique, il convient de relever que les professions économiques sont composées des *cinq catégories de professionnels* (les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés) et que ces 5 catégories de professionnels couvrent *trois domaines de spécialisation*: l'audit, la comptabilité et la fiscalité.

Chaque professionnel peut se spécialiser dans un, deux ou trois de ces domaines de spécialisation mais ne peut porter tous les titres.

Des travaux préparatoires de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>37</sup>, il ressort en effet qu'un professionnel peut porter des titres relatifs à un ou à deux de ces trois domaines de spécialisation. Une seule

incompatibilité est énoncée dans les textes légaux (être en même temps réviseur d'entreprises et conseil fiscal) pour des « raisons évidentes d'indépendance [des réviseurs d'entreprises] dans l'intérêt de la vie sociale »<sup>38</sup>. Cela ne signifie pas pour autant que les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas effectuer, à titre accessoire, des missions en matière fiscale. La loi du 22 avril 1999 limite l'interdiction au seul port des titres de réviseur d'entreprises et de conseil fiscal.

#### Déontologie

Lorsqu'un professionnel porte plusieurs titres, il est soumis aux règles déontologiques des différentes professions. Dans ce cas, il convient de se référer aux règles déontologiques les plus contraignantes, tout en tenant compte d'éventuelles contraintes spécifiques aux autres professions.

Les règles déontologiques des professions économiques sont largement concordantes. Il convient cependant de relever que les règles déontologiques applicables aux réviseurs d'entreprises sont plus contraignantes que celles applicables aux experts-comptables (externes) et aux conseils fiscaux (externes) ou que celles applicables aux comptables agréés et aux comptables-fiscalistes agréés dans la mesure où les réviseurs d'entreprises effectuent la plupart de leurs missions dans l'intérêt général et non pour compte d'une personne (physique ou morale) ou d'un groupe de personnes déterminé(e).

Lorsqu'un professionnel porte plusieurs titres, le fait qu'il devra tenir compte des règles déontologiques applicables à chacune des professions, dans le cadre de l'acceptation et de la réalisation de ses différentes missions, sera rappelé à l'aide d'une astérisque (\*).

#### Structure des tableaux repris ci-après

Pour chaque catégorie de professionnel, il convient d'examiner les missions qu'il peut effectuer, selon qu'il possède un (ou plusieurs) titre(s) reconnus légale-

37. Lecture conjointe des pages 3 et 11 de l'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3).

38. L'exposé des motifs du projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales du 13 janvier 1999 (Doc. Parl., Chambre (SO 1998-1999), 1923/1 et 1924/1, p. 3) précise que « Pour des raisons évidentes d'indépendance dans l'intérêt de la vie sociale, un réviseur d'entreprises ne peut pas porter le titre de conseil fiscal ».

ment relatifs à une ou à deux composantes des professions économiques.

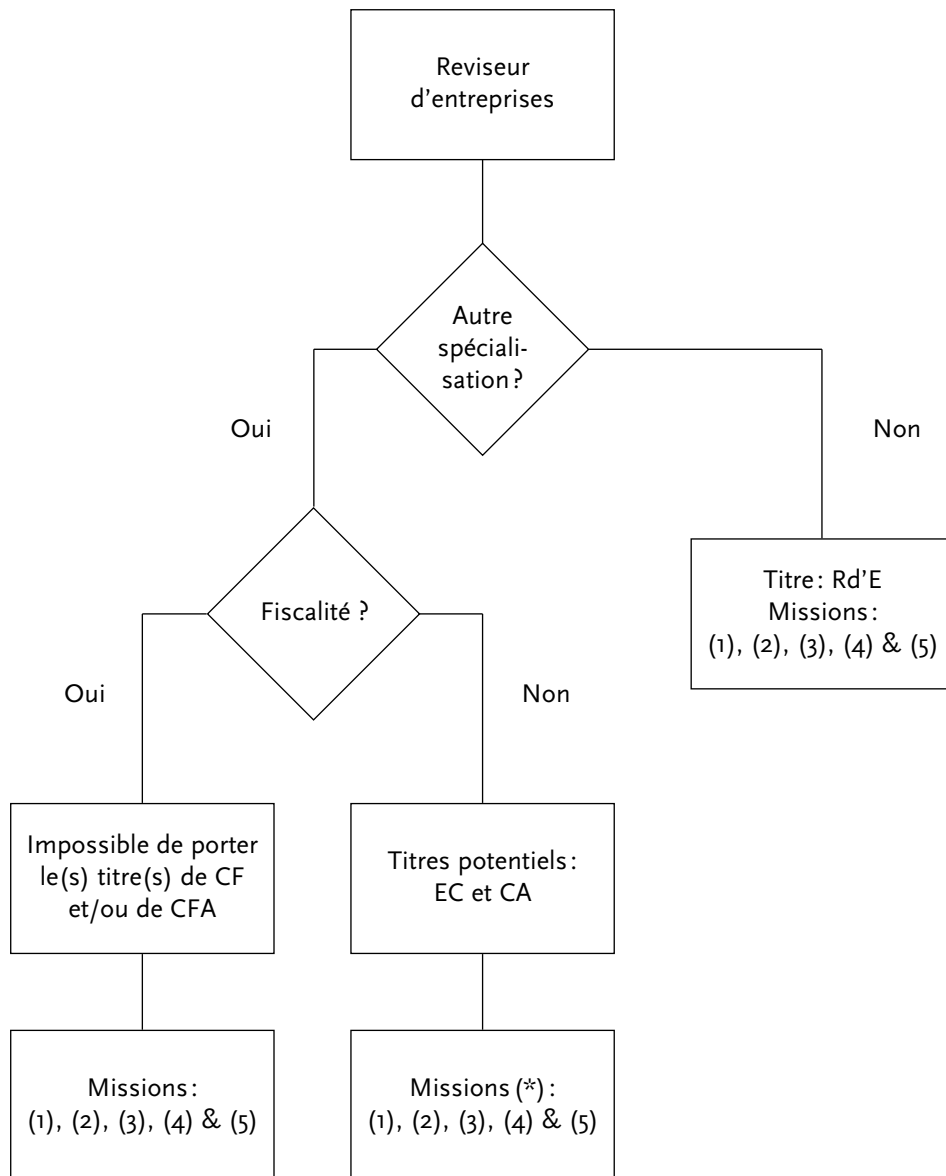
Même si un professionnel effectue des missions dans les trois domaines de spécialisation (audit, comptabilité et fis-

calité) il ne peut, conformément aux dispositions contenues dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, porter que des titres relatifs à maximum deux de ces domaines de spécialisation.

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

Graphique 1



Légendes

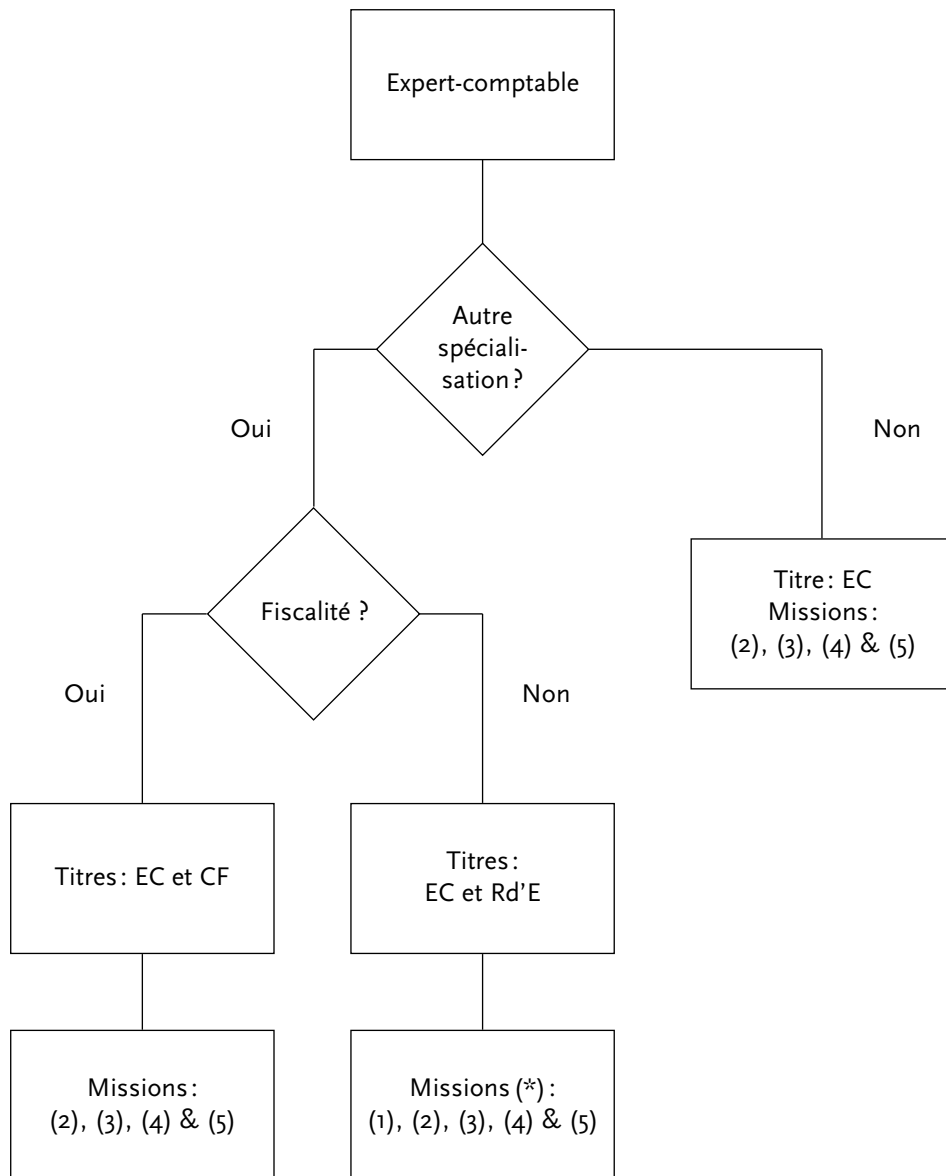
**Titres**  
Rd'E: reviseur d'entreprises  
EC: expert-comptable  
CF: conseil fiscal  
CA: comptable agréé  
CFA: comptable-fiscaliste agréé

**Missions** (voir ci-avant, point A.)  
(1): activités reviseurs d'entreprises  
(2): activités des experts-comptables  
(3): activités des conseils fiscaux  
(4): activités des comptables agréés  
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés  
\*: dans le respect des règles déontologiques  
des professions concernées

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

Graphique 2



Légendes

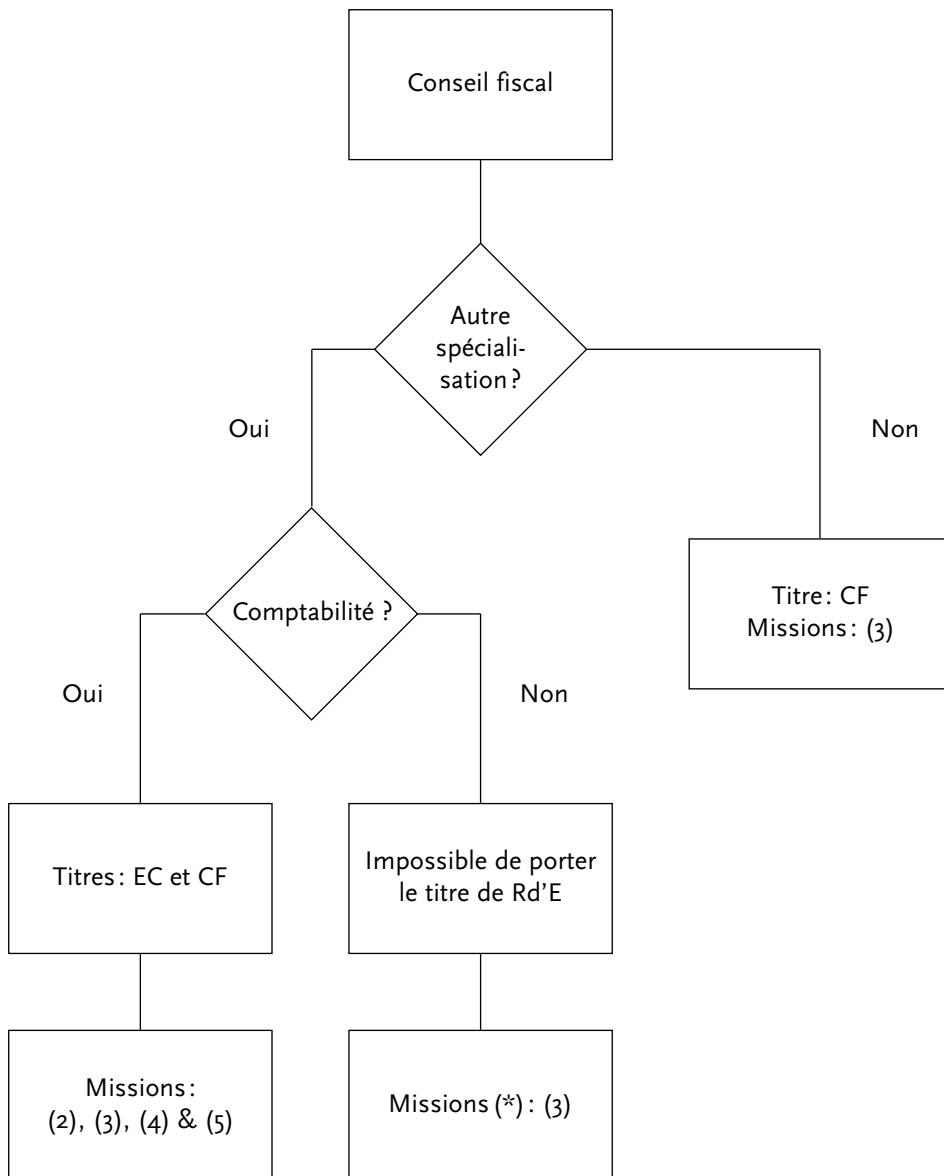
**Titres**  
Rd'E: reviseur d'entreprises  
EC: expert-comptable  
CF: conseil fiscal  
CA: comptable agréé  
CFA: comptable-fiscaliste agréé

**Missions** (voir ci-avant, point A.)  
(1): activités reviseurs d'entreprises  
(2): activités des experts-comptables  
(3): activités des conseils fiscaux  
(4): activités des comptables agréés  
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés  
\*: dans le respect des règles déontologiques des professions concernées

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

Graphique 3



Légendes

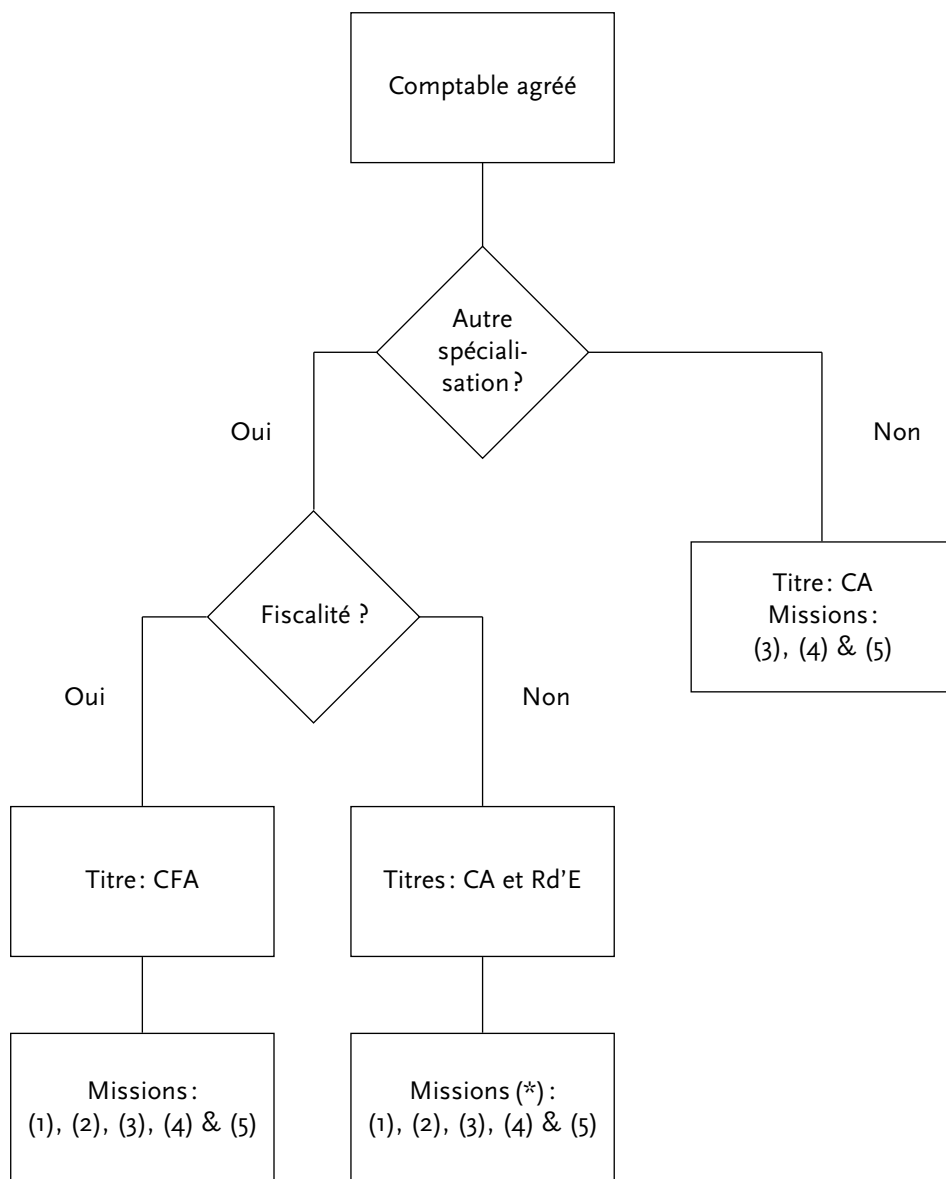
**Titres**  
Rd'E: reviseur d'entreprises  
EC: expert-comptable  
CF: conseil fiscal  
CA: comptable agréé  
CFA: comptable-fiscaliste agréé

**Missions** (voir ci-avant, point A.)  
(1): activités reviseurs d'entreprises  
(2): activités des experts-comptables  
(3): activités des conseils fiscaux  
(4): activités des comptables agréés  
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés  
\*: dans le respect des règles déontologiques  
des professions concernées

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

Graphique 4



Légendes

**Titres**  
Rd'E: reviseur d'entreprises  
EC: expert-comptable  
CF: conseil fiscal  
CA: comptable agréé  
CFA: comptable-fiscaliste agréé

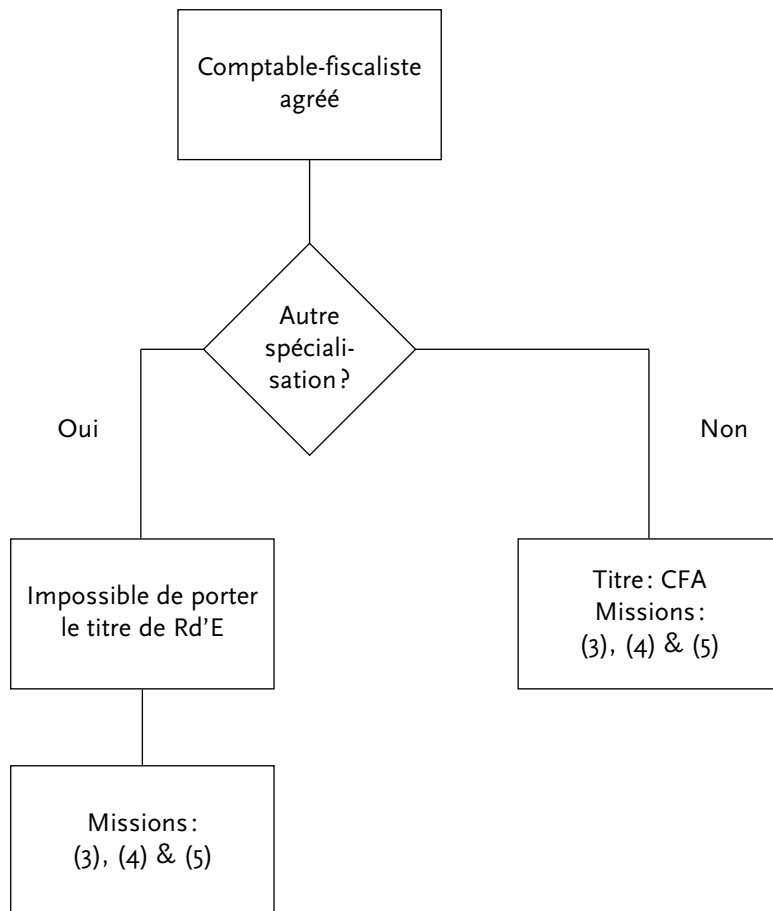
**Missions** (voir ci-avant, point A.)  
(1): activités reviseurs d'entreprises  
(2): activités des experts-comptables  
(3): activités des conseils fiscaux  
(4): activités des comptables agréés  
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés  
\*: dans le respect des règles déontologiques des professions concernées



**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

Graphique 5



Légendes

**Titres**  
Rd'E: reviseur d'entreprises  
EC: expert-comptable  
CF: conseil fiscal  
CA: comptable agréé  
CFA: comptable-fiscaliste agréé

**Missions** (voir ci-avant, point A.)  
(1): activités reviseurs d'entreprises  
(2): activités des experts-comptables  
(3): activités des conseils fiscaux  
(4): activités des comptables agréés  
(5): activités des comptables-fiscalistes agréés  
\*: dans le respect des règles déontologiques des professions concernées



# annexe IX

## Synthèse

*En 1984, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a mis sur pied un système de «contrôle confraternel» ayant pour objectif de s'assurer de la qualité des méthodes de travail des reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle.*

*Eu égard aux évolutions observées depuis quelques années – pour l'essentiel au niveau européen –, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été amené à préciser et à revoir la portée de la mission des reviseurs dans le cadre du contrôle confraternel, désormais appelé «contrôle de qualité».*

*D'une manière générale, après examen du contexte actuel au niveau international, le Conseil supérieur soutient l'approche retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et se félicite du comportement proactif d'autorégulation en cette matière.*

*Le Conseil supérieur souhaite cependant attirer l'attention sur un certain nombre d'éléments, qui peuvent, pour l'essentiel, être synthétisés comme suit:*

- *La difficulté d'émettre un avis en matière de normes relatives au contrôle de qualité dans la mesure où le «mission statement» du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises vis-à-vis de ladite Commission n'est pas encore disponible ;*
- *L'importance du maintien du caractère obligatoire du contrôle de qualité pour tous les reviseurs d'entreprises (personnes physiques et sociétés ou associations de révision) dans un délai fixé par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ;*
- *La pertinence du traitement distinct du contrôle de qualité des reviseurs chargés de missions de contrôle dans les «organismes d'intérêt public» et les écueils à éviter dans le cadre de la mise en place de ce traitement distinct.*

## A. Introduction

Le projet de normes soumis pour avis vise à modifier les normes relatives au contrôle confraternel, adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 5 juillet 1991.

D'une manière générale, il convient de souligner que le contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes est essentiel dans la mesure où la qualité du contrôle légal renforce la crédibilité de l'information financière publiée et représente une valeur ajoutée et une meilleure protection pour les actionnaires, les investisseurs, les créanciers et les autres parties intéressées.

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

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé le 13 février 2002 l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur ce projet de normes qui fixent pour l'essentiel le

caractère obligatoire du contrôle de qualité, son étendue, sa périodicité, les sanctions disciplinaires qui peuvent en découler et la publicité des résultats du contrôle de qualité.

Les changements principaux apportés par rapport aux normes en vigueur depuis le 5 juillet 1991 trouvent leur origine dans les éléments suivants :

- l'adoption d'une recommandation européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne<sup>2</sup>;
- la décision du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de modifier la délégation de sa mission légale de veiller à une exécution correcte des missions confiées aux reviseurs d'entreprises. Jusqu'en 2001, le « contrôle confraternel » était délégué à la *Commission de surveillance*, qui délégait elle-même à la *Sous-commission Contrôle confraternel*. Depuis 2001, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises délègue directement cette tâche à la *Commission de Contrôle de qualité*.

## B. Avis du Conseil supérieur préliminaire

### Modifications décidées en 2001 en matière d'organisation de la surveillance exercée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

A la lecture des extraits du rapport annuel du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, transmis en annexe au courrier du 29 mars 2002, les membres du Conseil supérieur des

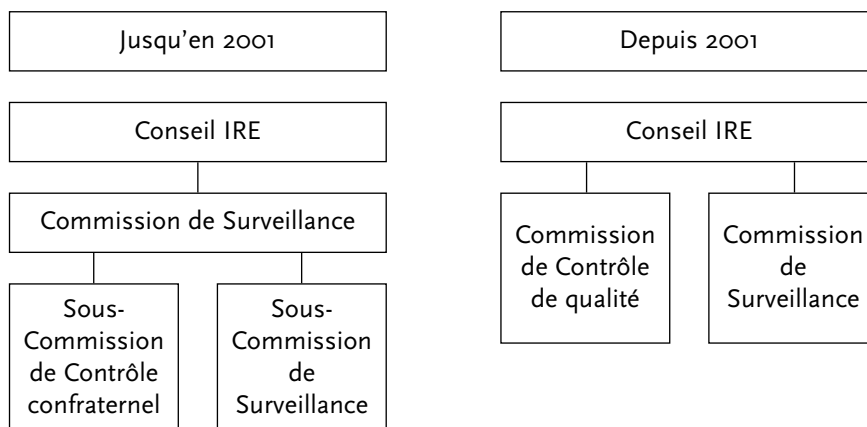
Professions économiques constatent qu'une décision fondamentale quant à l'organisation de la surveillance a été prise dans le courant de l'année 2001<sup>3</sup>. En effet, les travaux de « contrôle confraternel », désormais appelés « contrôle de qualité », ne dépendent plus depuis 2001 de la Commission de Surveillance de l'Institut. Cette Commission de Contrôle de qualité dispose désormais d'une autonomie complète et rapporte ses constatations directement au Conseil de l'Institut.

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

2. JOCE du 31 mars 2001, L 91

3. Rapport annuel 2001, Institut des Reviseurs d'Entreprises, point 6.2 relatif aux compétences de la Commission de Contrôle de qualité, p. 59.

Schématiquement, l'organisation de la surveillance organisée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avant et après 2001 peut être présentée comme suit:



Cette modification de l'organisation de la surveillance interne à l'Institut implique une modification quant au fond de la délégation<sup>4</sup> faite par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 3 septembre 1993 à la Commission de Surveillance de l'époque.

Les membres du Conseil supérieur prennent acte de cette décision de 2001 qui devrait a priori permettre au Conseil de l'Institut de mieux se rendre compte de la quantité et de la qualité du travail effectué au sein de cette Commission dans la mesure où l'information transmise au Conseil en matière de contrôle de qualité – que ce soit au niveau du fond ou de la forme – n'est plus laissée à l'appréciation de la Commission de Surveillance.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, cette scission devrait permettre à la Commission de Surveillance « nouvelle mouture » de se consacrer plus amplement aux missions qui lui sont confiées par le Conseil, telles que l'exercice de missions incompatibles avec l'indépendance de la mission de contrôle légal des comptes ou encore les modalités et les conditions de la rémunération des reviseurs visées à l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le Conseil supérieur tient à souligner que, dans l'état actuel de la situation, il n'est pas évident de rendre un avis à propos du projet de normes en matière de contrôle de qualité dans la mesure où les tâches déléguées à chacune de ces deux Commissions n'ont pas encore été définies clairement par les membres du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises<sup>5</sup>.

Il eut été, de l'avis des membres du Conseil supérieur, plus logique de soumettre le projet de normes relatives au contrôle de qualité pour avis au Conseil supérieur des Professions économiques, simultanément à la transmission du texte proposé par le Conseil de l'IRE visant à réviser la délégation de travaux dont la loi du 22 juillet 1953 charge ledit Conseil.

De l'édition 2001 du Vademecum des reviseurs d'entreprises<sup>6</sup>, il ressort que « le contrôle de qualité a pour but de s'assurer de ce que les reviseurs d'entreprises exercent leurs activités conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques applicables. Plus généralement, ce contrôle offre en outre la possibilité d'encourager des améliorations de qualité lors de l'exercice de la profession. »

4. Voir à ce propos, Vademecum du réviseur d'entreprises (1999), Institut des Reviseurs d'Entreprises, Editions Kluwer, pp. 144-145.

5. « La décision du Conseil nécessite la révision de "la délégation du Conseil à la Commission de Surveillance" tel qu'elle émane de la décision du Conseil sur 3 septembre 1993. Le Conseil a demandé aux commissions de surveillance d'introduire une proposition à ce sujet. », extrait du Rapport annuel 2001 du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, p.59.

6. Vademecum des reviseurs d'entreprises (2001), Editions Kluwer, p.339.

**Malgré l'inexistence, à ce jour, d'une «Mission statement» précise des travaux à effectuer par le Commission de Contrôle de qualité, le Conseil supérieur des Professions économiques a souhaité donner un avis sur ce projet de normes, sur la base de cette définition générale reprise dans le Vademecum des réviseurs d'entreprises. Le Conseil supérieur souhaiterait cependant procéder à un second examen à la lumière des missions que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises décidera de déléguer, d'une part, à la Commission de Surveillance et, d'autre part, à la Commission de Contrôle de qualité.**

Le Conseil supérieur des Professions économiques relève à ce propos qu'à la lecture du projet de normes soumis pour avis, il est impossible de déterminer si le Conseil de l'Institut prend certaines décisions seul ou sur proposition de la Commission de Contrôle de qualité. On citera à titre d'exemple soumettre un réviseur à des contrôle de qualité intermédiaires (paragraphe 3), aménagement du calendrier de contrôle à la suite de réorganisations de cabinets (paragraphe 3.4.), etc.

Cette incertitude devrait a priori être levée lorsque les missions déléguées à ladite Commission auront été clairement définies par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

## 1. Éléments de terminologie

- *Le contrôle de qualité*

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a décidé de remplacer l'expression «contrôle confraternel» par l'expression «contrôle de qualité», vraisemblablement, pour se rapprocher de l'expression anglaise «quality control».

En ce qui concerne l'expression française de «contrôle de qualité», il convient de relever qu'il n'est pas exclu qu'une difficulté de compréhension autour de l'expression voie le jour. En effet, la comparaison du titre du projet de norme soumis pour avis au Conseil supérieur, intitulé «projet de norme relatif au contrôle

de qualité» avec la «recommandation de révision relative au contrôle de qualité des travaux de révision» adoptée par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en janvier 1998 laisse supposer qu'il existe deux dispositions normatives traitant d'une même matière.

Même s'il est vrai qu'à la lecture des deux documents, il s'avère que la norme concerne les contrôle par les pairs alors que la recommandation concerne le contrôle au sein d'un cabinet d'audit des travaux effectués par les collaborateurs, il n'en demeure pas moins vrai que ces deux intitulés de textes normatifs ne permettent pas d'identifier leur portée respective.

En ce qui concerne la version néerlandaise du texte, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose de remplacer l'expression «confraternele contrôle» par celle de «kwaliteitscontrole». La recommandation de révision du 16 janvier 1998 utilisant l'expression «kwaliteitsbeheersing», le problème se pose dans une moindre mesure dans la version néerlandaise des deux textes normatifs, sans pour autant assurer une compréhension immédiate de la portée respective de ceux-ci.

**Le Conseil supérieur souhaite qu'une solution soit trouvée de manière à éviter toute confusion quant à la portée des documents.**

- *Le contrôle interne de qualité*

Le paragraphe 7.2. du projet de norme traite de la mise en place d'un «contrôle interne de qualité suffisant» au sein des sociétés ou associations de réviseurs.

Le choix de l'expression «contrôle interne de qualité» suscite des réserves des membres du Conseil supérieur dans la mesure où il ne permet pas d'explicitier réellement la portée du paragraphe 7. Pour rendre la phrase compréhensible, il faudrait utiliser l'expression peu explicite de «contrôle interne de contrôle de qualité».

**Le Conseil supérieur propose de retenir l'expression utilisée au niveau européen**

*dans la recommandation du 15 novembre 2000, en l'occurrence «un système interne de contrôle de qualité».*

*En ce qui concerne la version néerlandaise du projet de norme, le Conseil supérieur propose de retenir également l'expression utilisée au niveau européen, à savoir «het interne kwaliteitscontrolesysteem», qui semble plus explicite que l'expression actuelle «interne kwaliteitscontrole».*

## 2. Portée des contrôles effectués dans le cadre du contrôle de qualité

Du projet de normes soumis pour avis, il ressort que l'«activité professionnelle» des réviseurs est soumise à un contrôle de qualité (paragraphe 2).

Bien que l'expression «activité professionnelle» ne soit pas définie dans le projet de normes, il semble que le contrôle de qualité concerne tant les missions de contrôle légal des comptes que toutes les autres missions – qu'elles soient légales ou non – effectuées par les réviseurs d'entreprises (personnes physiques) et/ou les sociétés ou associations de révision.

*Les membres du Conseil supérieur proposent de préciser ce qu'il faut entendre par activité professionnelle de manière à éviter tout «expectation gap» en la matière.*

## 3. Caractère obligatoire du contrôle de qualité

- Du paragraphe 3 du projet de normes soumis pour avis (inchangé par rapport aux dispositions contenues dans le paragraphe 2 des normes applicables actuellement), il ressort que «le contrôle de qualité est organisé pour chaque réviseur d'entreprises au moins tous les 5 ans».

Ce paragraphe 3, ayant une portée générale (caractère gras), concerne de l'avis des membres du Conseil supérieur des Professions économiques tant les réviseurs d'entreprises (personnes physiques) que les sociétés ou associations de révision.

- Le paragraphe 1.3. du projet de normes soumis pour avis (inchangé par rapport aux dispositions contenues dans le paragraphe 1.3. des normes applicables actuellement) précise quant à lui que le contrôle de qualité est obligatoire pour *tous les membres* de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, étant soit des personnes physiques (tableau A), soit des personnes morales (tableau B), sont dès lors tous soumis aux obligations énoncées dans le paragraphe 1.3. du projet de normes soumis pour avis.

- Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques émettent cependant des doutes quant à la portée de la deuxième phrase du paragraphe 1.4., à lire conjointement avec le paragraphe 7.6 du projet de normes soumis pour avis.

Il semble en effet que ces deux dispositions mentionnées ci-dessus visaient à déroger au principe général applicable depuis 1984, époque à laquelle l'Institut des Réviseurs d'Entreprises fut pionnier en la matière, visant à imposer un contrôle de qualité à tous ses membres en permettant aux réviseurs d'entreprises relevant de certaines sociétés ou associations de révision de ne pas faire l'objet d'un contrôle de qualité obligatoire tous les cinq ans.

Sans entrer dans la discussion du caractère acceptable de permettre ce genre d'exception pour certains cabinets d'audit et pas pour d'autres, le Conseil supérieur des Professions économiques tient à souligner qu'il ne peut marquer son accord pour ce régime d'exceptions à une époque où les différentes catégories de «stakeholders» expriment une certaine méfiance face à l'information comptable et financière publiée par les sociétés et que la crédibilité de la profession de contrôleur légal des comptes est en souffrance.

En outre, le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite

attirer l'attention sur le fait qu'il est impossible de déroger à un principe fondamental (caractère gras) repris dans le projet de normes soumis pour avis dans un paragraphe ayant pour vocation d'expliquer le principe général énoncé.

*Dans la mesure où les contrôles au sein des cabinets d'audit sur la base d'un échantillon représentatif ne sont pas évoqués dans la recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 (publiée au JOCE du 31 mars 2001), les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent de supprimer ces deux dispositions (deuxième phrase du paragraphe 1.4. et paragraphe 7.6.) et partant de revenir à la situation applicable actuellement.*

#### 4. Traitement distinct des organismes d'intérêt général

Du projet de normes soumis pour avis, il ressort que des modalités particulières, en termes de choix du réviseur désigné et/ou des dossiers à contrôler, sont prévues pour les réviseurs à contrôler dont les activités comprennent l'exercice de missions auprès d'organismes d'intérêt général.

Par «organisme d'intérêt général», le projet de normes soumis pour avis entend les sociétés dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances, les organismes de placement collectif et les fonds de pensions.

*Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques se réjouissent de la prise en considération des spécificités liées à certaines catégories de sociétés.*

A l'aune de l'utilisation des normes comptables internationales par un certain nombre de sociétés – pour l'essentiel les sociétés considérées dans la norme en projet comme étant des organismes d'intérêt général – cette distinction devrait permettre de tenir compte de certaines spécificités.

Il est en effet évident que le programme de contrôle à utiliser pour effectuer le contrôle de qualité d'un réviseur d'entreprises qui a certifié la conformité d'états financiers en se référant aux normes d'audit internationales (les normes ISA) différera du programme de contrôle «classique» utilisé pour les contrôles effectués en se référant aux normes et recommandations de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui, même en étant proches des normes d'audit internationales, ne sont pas identiques en tout point.

*En ce qui concerne le paragraphe 5.5., le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite cependant attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur l'importance de pouvoir faire appel à des «réviseurs désignés» qui maîtrisent parfaitement l'environnement des sociétés considérées comme des «organisme d'intérêt général».*

A défaut, on pourrait aboutir à la situation absurde que le contrôle de qualité des réviseurs ayant des missions dans les organismes d'intérêt général seraient soumis à un contrôle de moindre qualité que leurs confrères alors qu'ils sont actifs dans des sociétés plus exposées aux multiples risques liés aux sociétés dites «ouvertes».

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment par ailleurs que l'on peut pas agréger les différentes catégories d'«organismes d'intérêt général». Un réviseur désigné peut très bien maîtriser les dispositions applicables aux sociétés dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs, sans maîtriser pour autant l'environnement des établissements de crédit, des entreprises d'assurances, des organismes de placement collectif ou des fonds de pensions.

#### 5. Périodicité du contrôle

Les membres du Conseil supérieur constatent que la périodicité de contrôle des réviseurs d'entreprises est maintenue à une fréquence de un contrôle tous les cinq ans (paragraphe 3).



Bien que cette disposition est cohérente par rapport à ce qui est proposé par la recommandation européenne du 15 novembre 2001 en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes – qui estime que la période séparant deux contrôles ne peut dépasser six ans – il convient de noter que certains pays préconisent une périodicité plus rapprochée. On citera à titre d'exemple les Etats-Unis où un *peer review* est exigé au minimum tous les trois ans (contrôle de qualité effectué par l'organisation professionnelle, l'AICPA, le cas échéant sous le contrôle de la SEC).

Le Conseil supérieur des Professions économiques soumet à l'appréciation du Conseil de l'Institut d'améliorer la crédibilité du travail effectué par leurs membres dans les sociétés considérées comme des «organismes d'intérêt général» et propose d'accroître la fréquence de contrôle des réviseurs concernés en passant à un contrôle de qualité tous les trois ans.

#### 6. Mise en place d'un système interne de contrôle de qualité suffisant

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait que le paragraphe 7.2. devrait à tout le moins faire référence à l'existence d'une recommandation de révision du 16 janvier 1998 relative au contrôle de qualité des travaux de révision. En effet, cette recommandation de révision traite de l'organisation interne aux sociétés ou associations de révision de leurs travaux.

Le Conseil supérieur souhaite également profiter de l'occasion pour attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait que cette recommandation de révision du 16 janvier 1998, qui s'appuie sur la norme ISA 220 de l'IFAC, devrait faire l'objet à moyen terme d'une adaptation dans la mesure où l'IAASB (anciennement, appelé l'IAPC) a annoncé que cette norme ISA 220 ferait l'objet d'une révision au cours de l'année 2002.

#### 7. Programme de contrôle

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques constatent que le paragraphe 6.3. (anciennement paragraphe 5.3.) ne traite plus du «programme de contrôle minimum» et évoque l'obligation pour la Commission de Contrôle de qualité de déterminer la «procédure à suivre» pour garantir un contrôle de qualité satisfaisant.

Seul le paragraphe 8.3. (anciennement paragraphe 7.3.) évoque encore l'obligation de l'«Institut» de mettre à disposition des réviseurs désignés un «guide de travail».

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de mettre en place une procédure de supervision – tant interne qu'externe à la profession – régulière du programme de contrôle et /ou du guide de travail utilisé par les réviseurs désignés.

Sans exiger une diffusion du programme de contrôle minimum auprès des tiers intéressés, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment qu'ils pourraient faire œuvre utile en examinant ces documents, en remettant un avis sur les différentes mises à jour périodiques de l'information transmise aux réviseurs désignés.

#### 8. Publicité des résultats du contrôle de qualité

Du projet de normes soumis pour avis, il ressort que désormais le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises fera annuellement rapport sur ses activités en matière de contrôle de qualité auprès du Conseil supérieur des Professions économiques, intervenant en tant qu'institution de supervision externe à la profession.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent remercier les membres du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de la confiance qu'ils accordent à leur «institution de supervision» et sont particulièrement désireux d'obtenir de manière régulière des informations en la matière.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant souligner que ces mesures de « publicité » des résultats du contrôle de qualité, même si elles peuvent être considérées comme une avancée, ne permettront pas à quiconque – en ce compris le Conseil supérieur des Professions économiques – d’avoir l’assurance que tout reviseur d’entreprises (personne physique et personne morale) fait l’objet d’un contrôle périodique tous les cinq ans. Il est en effet impossible de déterminer si Monsieur X ou Madame Y, reviseur d’entreprises, ont effectivement ou non fait l’objet d’un contrôle au cours des cinq dernières années.

Sans remettre en cause, d’une manière ou d’une autre, la respectabilité des travaux du Conseil de l’Institut des Reviseurs d’Entreprises et de la Commission de Contrôle de qualité, les membres du Conseil supérieur demandent au Conseil de l’Institut des Reviseurs d’Entreprises de voir s’il n’est pas possible de trouver une alternative – sans lever pour autant la confidentialité liée au contrôle de qualité – de manière à éviter la création d’un quelconque « expectation gap » en la matière.

# annexe X

## A. Introduction

L'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agrés est soumis depuis sa création à la loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services ainsi qu'à la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales<sup>1</sup>.

Le cadre légal et réglementaire des comptables agrés et les comptables-fiscalistes agrés est actuellement composé pour l'essentiel des dispositions suivantes :

- loi-cadre du 1<sup>er</sup> mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de services et son arrêté royal d'exécution du 27 novembre 1985 déterminant les règles d'organisation et de fonctionnement des Instituts professionnels créés pour les professions intellectuelles prestataires de services ;
- loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ;
- décisions du Conseil national des 29 avril et 24 juin 1994 arrêtant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut Professionnel des Comptables ;
- arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables ;

logie de l'Institut Professionnel des Comptables ;

- arrêté royal du 29 janvier 1998 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables.
- Le texte soumis pour avis vise à adopter un nouveau règlement d'ordre intérieur pour l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agrés.

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

Le Ministre en charge des Classes moyennes a, conformément aux dispositions légales, demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur la décision du Conseil national du 31 octobre 2001 arrêtant ledit règlement d'ordre intérieur applicable à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agrés.

1. Les dispositions contenues actuellement dans la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales étaient antérieurement consignées dans l'arrêté royal du 19 mai 1992 protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable. Cet arrêté royal a été abrogé par l'article 55, § 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

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

## B. Avis du Conseil supérieur

En guise de préliminaire, le Conseil supérieur constate qu'un certain nombre de dispositions contenues dans la version actuelle du règlement d'ordre intérieur ont été supprimées dans le projet soumis pour avis. Certaines de ces suppressions résultent d'une insertion, postérieure à la date d'adoption du règlement d'ordre intérieur de 1994, de ces mêmes dispositions dans d'autres dispositions réglementaires, telles que :

- l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut Professionnel des Comptables ou
- l'arrêté royal du 29 janvier 1998 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables.

Ces suppressions de texte n'entraînent dès lors aucun changement quant au fond et évitent de se retrouver à l'avenir éventuellement avec des dispositions qui pourraient s'avérer contradictoires.

**D'une manière générale, le Conseil supérieur des Professions économiques marque son accord avec le projet de règlement d'ordre intérieur, tel que soumis pour avis. Il souhaite néanmoins formuler un certain nombre de remarques tant quant au fond que quant à la forme.**

De l'examen par article de la décision du Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, il ressort que :

3. Dans la mesure où le nouvel arrêté royal relatif à l'accès à la profession de comptable agréé et de comptable-fiscaliste agréé, est actuellement en cours d'examen auprès du Ministre en charge des Classes moyennes, il conviendrait de faire référence à cette nouvelle disposition.
4. «Le tableau des titulaires, la liste des stagiaires et le tableau des personnes admises à l'honoraire sont établis chaque année, dans l'ordre alphabétique, par les Chambres. Ceci peut être fait sous la forme d'un fichier informatique. Toute personne intéressée peut en prendre connaissance au siège de l'Institut».

L'expression «la liste des stagiaires» ainsi que l'expression «le tableau des titulaires» ont été maintenues au singulier bien que, depuis l'intégration en 1999 des professions fiscales au sein des professions économiques, ces listes et

tableaux sont doubles. Pour assurer la clarté voulue dans le règlement d'ordre intérieur soumis pour avis, il est proposé d'adapter ces expressions et le texte même des différentes dispositions concernées de manière à tenir compte de la situation, telle qu'elle se présente depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

### • Article 2

Le §1<sup>er</sup> ne fait plus référence à la composition d'un dossier dans le cadre de la demande d'inscription au tableau des titulaires dans la mesure où l'article 3 de l'arrêté royal du 29 janvier 1998 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables décrit les obligations relatives à la constitution d'un tel dossier.

Dans la mesure où l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup> du projet de règlement d'ordre intérieur soumis pour avis permet dans certains cas à la Chambre de compléter ledit dossier, les membres du Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de faire référence à l'obligation de constitution d'un tel dossier dans l'article 2, § 1<sup>er</sup> du projet de règlement d'ordre intérieur soumis pour avis. Ce paragraphe pourrait être libellé comme suit: «Toute demande d'inscription au tableau des titulaires doit être adressée au président de la Chambre compétente par lettre recommandée et doit être accompagnée d'un dossier établi conformément à l'article 3 de l'arrêté royal<sup>3</sup> du 29 janvier 1998 portant approbation du règlement de stage de l'Institut professionnel des comptables».

### • Article 4, alinéa 1<sup>er</sup>

La dernière phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> 4 a été adaptée pour remplacer «toute personne» par «toute personne intéressée».

De l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques, l'ajout de ce mot peut susciter une interrogation quant à la mise à disposition de cette liste des membres pour quiconque le souhaite. Il faut, en effet, examiner la version néerlandaise du texte pour observer que l'on parle de «belangstellende personen» et non de «belanghebbende personen».

Dans la mesure où ni l'article 4, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, ni l'article 6, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables n'utilise l'expression «personnes concernées», le Conseil supérieur propose de maintenir la formulation antérieure: «Toute personne peut en prendre connaissance au siège de l'Institut».

- Article 4, alinéa 2

Au point 4 de cet alinéa, il est fait référence au titre de «fiscaliste» alors que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales définit le titre de «comptable-fiscaliste agréé». Le Conseil supérieur propose d'utiliser le titre exact repris dans ladite loi du 22 avril 1999.

Au point 6 de cet alinéa, les mots «le cas échéant» ont été supprimés. Dans la mesure où il n'existe aucune obligation pour un comptable agréé ou pour un comptable-fiscaliste agréé de constituer une société, il est proposé de maintenir ces mots. A défaut, cette disposition est en contradiction avec le paragraphe 2 de l'article 2 du règlement d'ordre intérieur soumis pour avis, qui débute comme suit: «Si le candidat exerce ses activités dans le cadre d'une personne morale, le dossier doit comporter...».

- Article 5, alinéa 1<sup>er</sup>

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait qu'il faut renvoyer à l'article 4, alinéa 2 plutôt qu'à l'article 5, alinéa 2, compte tenu de la nouvelle numérotation des articles.

En outre, le Conseil supérieur constate que l'article 5, alinéa 1<sup>er</sup> a été modifié quant à la personne qui serait chargée de la tenue du registre des membres de l'IPCF. Dans la mesure où l'article 2, § 1<sup>er</sup> charge les Chambres exécutives de l'Institut de la collecte de l'information, il semble indiqué de modifier cet alinéa comme suit: «L'Institut tient un registre, destiné à usage interne, où, *sur la base des données fournies par les Chambres, figurent* toutes les indications prévues à l'article 4, alinéa 2, ainsi que les lieux et date de naissance». A défaut d'adaptation, il convient également de souligner que l'article 6 du texte soumis pour avis serait incohérent par rapport aux dispositions reprises dans l'article 5, alinéa 1<sup>er</sup>.

- Article 7, alinéa 2

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que:

- dans la version française de l'avis, le mot «agrération» doit être remplacé par «agrément».
- l'expression «du monopole» pourrait avantageusement être remplacée par l'expression «d'activités réservées à cette profession»

Les membres du Conseil supérieur souhaitent également attirer l'attention du Ministre compétent sur :

- la mission d'accompagnement relative à l'élaboration d'un plan financier confiée aux stagiaires comptables et stagiaires comptables-fiscalistes par l'article 51, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ;
- le fait que stagiaires comptables et stagiaires comptables-fiscalistes sont susceptibles de rendre une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activités, conformément aux dispositions de l'article 51, alinéa 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, le stagiaire qui introduit une demande de démission devrait, à l'instar des comptables agréés et des compta-

bles-fiscalistes agréés, être soumis à l'obligation de remettre au Président de la Chambre une déclaration sur l'honneur selon laquelle il a mené à bien toutes les missions dont il était chargé.

- Article 8

Le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite attirer l'attention sur le fait que dans la mesure où un membre de l'IPCF donne sa démission, il conviendrait d'interroger l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux pour s'assurer que ces personnes ne sont pas membres d'un de ces Instituts. En pareil cas, il conviendrait d'examiner la situation de ces personnes en matière de procédures disciplinaires en cours avant d'octroyer un titre honorifique.

Le Conseil supérieur des Professions économiques propose d'adapter l'article 8 en ce sens.

Cette procédure devrait également être appliquée par les deux autres Instituts avant d'octroyer un titre honorifique.

En outre, de l'avis des membres du Conseil supérieur des Professions économiques, la formulation de l'alinéa 2 laisse supposer qu'il n'est pas exclu qu'un «comptable agréé» en fonction puisse porter le titre honorifique de la profession. Le Conseil supérieur propose dès lors de reformuler l'expression «sans pour autant encore exercer la profession réglementée».

- Article 9, § 1<sup>er</sup>

Les membres du Conseil supérieur regrettent que le texte proposé ne fixe plus de balises en matière de détermination du montant des cotisations (montant minimal et montant maximal) pouvant être réclamées par le Conseil national à ses membres.

A titre comparatif, l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 7 du règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pré-

cise que les membres personnes physiques ou morales de cet Institut «paient chaque année:

- a) une cotisation fixe dont le montant ne peut être inférieur à 10.085 francs, ni supérieur à 50.425 francs;
- b) une cotisation complémentaire variable, calculée sur le chiffre d'affaires soumis à T.V.A. tel qu'il a été déclaré au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle la cotisation est due. Cette cotisation ne peut être supérieure à 2 %.»

De même, le § 1<sup>er</sup> de l'article 14 du règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux précise que «les membres de l'Institut et les personnes autorisées à porter le titre d'expert-comptable paient chaque année une cotisation dont le montant est fixé annuellement par l'assemblée générale avec un minimum de 6 000 francs et un maximum de 25 000 francs.»

Les membres du Conseil supérieur proposent de réintégrer des limites maximales et minimales en matière de cotisations (en euros) de manière à offrir une assurance juridique suffisante en cette matière aux membres de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

- Article 9, § 2

En ce qui concerne la mise en demeure par l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés, en cas de non-paiement des cotisations, le texte proposé ne prévoit plus l'envoi de ladite mise en demeure par lettre recommandée.

Le Conseil supérieur tient à souligner que cette disposition applicable jusqu'à ce jour à l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés est cohérente avec celle prévue par le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (article 14, § 2 de l'arrêté royal du 2 mars 1989).

Les membres du Conseil supérieur souhaitent que la procédure de mise en

demeure offre toute la sécurité juridique voulue pour l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés et propose de maintenir l'obligation de l'envoi d'une mise en demeure par lettre recommandée.

- Article 9, § 3

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur ce qu'il faut entendre par «membres rentrant» (alinéa 1<sup>er</sup>) et sur la différence qu'il pourrait exister entre un «membre rentrant» et un nouveau membre (alinéa 2).

Afin de donner la clarté voulue aux dispositions contenues dans le § 3 de l'article 9 du texte soumis pour avis, les membres du Conseil supérieur proposent d'explicitier la notion, soit dans le corps même du paragraphe, soit dans les définitions données sous l'article 1<sup>er</sup> du texte soumis pour avis.

- Article 10

Le Conseil supérieur des Professions économiques regrette que l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés ait supprimé la réduction de cotisation pour ses nouveaux membres dans la mesure où les alinéas 6 et 7 de l'article 7 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ainsi que l'article 15 de l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts-Comptables contiennent ce type de disposition.

Le Conseil supérieur propose d'examiner dans quelle mesure il ne serait pas possible de maintenir ce type de disposition.

En outre, les membres du Conseil supérieur proposent de scinder le premier paragraphe en deux, de manière à décomposer l'article 10 en trois paragraphes:

- le premier relatif aux personnes physiques;
- le second relatif aux personnes morales;
- le troisième relatif aux stagiaires.

- Article 17

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur l'utilité de ne pas transmettre «certains» documents approuvés par le Conseil national et joints au procès-verbal que ce soit aux membres dudit Conseil national ou aux suppléants de chaque rôle linguistique alors que ces documents seraient consultables au siège de l'Institut. Ceci semble nuire à la bonne information des différentes personnes concernées.

- Chapitre V relatif aux comptes annuels et au budget

Le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite attirer l'attention sur l'incohérence -tant dans la version française que dans la version néerlandaise du texte soumis pour avis- entre le titre du chapitre V «Des comptes annuels et du budget» et les termes utilisés dans le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 23 «le compte annuel des recettes et des dépenses». Il propose que ce chapitre V soit examiné de manière à harmoniser les termes sur ceux retenus dans le titre du chapitre.

- Article 23, § 2

En ce qui concerne le bilan et le compte de résultats publié annuellement par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, le projet de règlement d'ordre intérieur propose de ne plus se référer comme par le passé au droit comptable applicable aux entreprises mais d'utiliser un modèle défini par le Conseil national.

A l'instar de toutes les autres entités soumises à la publication de comptes annuels, les membres du Conseil supérieur estiment que tant les règles liées à la tenue de la comptabilité que celles relatives aux règles d'évaluation doivent être permanentes et connues par les destinataires des comptes annuels.

Les membres du Conseil supérieur estiment que dans la mesure où il est opté pour des règles différentes de celles applicables aux entreprises, le Conseil

national doit à tout le moins fixer la teneur du plan comptable et déterminer les règles d'évaluation d'inventaire qui assureront les règles minimales auxquelles sera soumise la comptabilité dont le trésorier est responsable.

De même, les membres du Conseil supérieur estiment que le schéma des comptes annuels doit être connu des personnes intéressées (membre du Conseil national et tiers intéressés).

Dans la mesure où le modèle de compte est propre à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés et s'écarte dès lors de celui contenu dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, le Conseil supérieur des Professions économiques

propose de joindre en annexe au règlement d'ordre intérieur, à l'instar de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, ce schéma de bilan et de compte de résultats. Ceci devrait assurer une permanence dans la présentation des informations comptables publiées par l'IPCF.

- Article 25, § 2

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur ce qu'il faut entendre par un «aperçu de la situation financière» et proposent de clarifier ce point en se référant, par exemple, à la transmission de comptes intérimaires.



# annexe XI

## Table des matières

### RÉSUMÉ

### AVIS

1. Introduction
2. Situation au niveau international
  - A. L'Union européenne
    - A.1. La réglementation en matière d'information du consommateur
    - A.2. La réglementation en matière de libre concurrence
      - A.2.1. Le concept d'« entreprise »
      - A.2.2. Les associations d'entreprises
      - A.2.3. La vision de la Commission européenne à propos de certaines mesures restrictives de la publicité
      - A.2.4. L'arrêt du Tribunal de première Instance de l'U.E.
  - B. La Convention européenne des Droits de l'Homme
  - C. Les normes en matière de publicité de l'*International Federation of Accountants* (IFAC)
3. Situation dans le contexte belge
  - A. La législation
    - A.1. La Loi sur la publicité trompeuse
    - A.2. La Loi sur les pratiques du commerce
    - A.3. Autre législation pertinente
  - B. La jurisprudence
    - B.1. La jurisprudence de la Cour de Cassation
    - B.2. La jurisprudence de la Cour d'Arbitrage
  - C. Des conclusions intermédiaires
  - D. Les normes réglementaires et déontologiques
  - E. La nouvelle réglementation applicable aux professions économiques
    - E.1. Introduction
    - E.2. Quant à l'action de faire de la publicité
      - E.2.1. Analyse générale
      - E.2.2. La directive en matière de commerce électronique
    - E.3. Quant à la publicité trompeuse
    - E.4. Quant à l'action de faire de la publicité comparative
      - E.4.1. Le concept de publicité comparative
      - E.4.2. La publicité comparative dans les règles de conduite
      - E.4.3. L'appréciation dans l'optique du projet de loi et de la réglementation ainsi que de la jurisprudence européennes
    - E.5. Quant à l'indication des tarifs
      - E.5.1. Indication générale des tarifs
      - E.5.2. Comparaison des tarifs
    - E.6. Sanctions
4. Annexes

## Résumé

Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressé au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Dans le courant de l'exercice précédent, les trois Instituts des titulaires des professions économiques (IRE, IEC et IPCF) ont transmis un texte commun au Conseil supérieur des Professions économiques. Ce texte, intitulé (traduction libre) « Règles de conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques », a été élaboré par le Comité Inter-Instituts.

Dans le cadre de l'étude des règles de conduite mentionnées ci-avant, le Conseil supérieur a constaté qu'un projet de loi en la matière est en discussion à la Chambre. Ce projet de loi vise à transposer un certain nombre de dispositions de droit européen dans l'ordre juridique belge. Le Conseil supérieur estime qu'il importe de tenir compte de ces nouveaux développements. Le Conseil supérieur estime cependant que son avis ne peut être différé jusqu'à ce que la législation belge soit effectivement adaptée aux règles européennes.

Ces dispositions normatives visent à obtenir un cadre détaillé au sein duquel les professions libérales peuvent évoluer lorsqu'elles font de la publicité. Le Conseil supérieur souhaite souligner qu'il résulte de ce cadre détaillé que toutes les formes de publicité ne sont pas admises. Seules certaines formes de publicité, comparative ou non, en l'occurrence celles qui satisfont de façon cumulative à tous les critères, sont admissibles. Si la publicité (compara-

tive) se déroule dans ces conditions et selon les modalités admises, elle informe les intéressés et leur permet de choisir un professionnel, en connaissance de cause.

*Le Conseil supérieur des Professions économiques soutient l'initiative du Comité Inter-Instituts de transmettre aux membres des différentes professions économiques des règles de conduite constituant des points de repère. La rédaction des règles de conduite doit tenir compte des observations suivantes.*

### 1. Quant à l'action de faire de la publicité

Le Conseil supérieur recommande à l'IPCF de prendre l'initiative en la matière afin d'aligner les dispositions générales relatives à la publicité avec celles des autres Instituts.

Le Conseil supérieur estime qu'il est par ailleurs nécessaire que les Instituts se penchent sur la question de savoir si des règles de conduite doivent être développées en matière d'utilisation de la communication commerciale, et si oui, lesquelles. *L'usage de la communication commerciale est réglementé dans une directive européenne et dans le projet de loi mentionné ci-avant. Les Instituts doivent contrôler quelles sont les adaptations qu'il convient d'apporter au cadre réglementaire.*

### 2. En matière de publicité trompeuse

Le Conseil supérieur estime qu'il est nécessaire d'insister d'une manière générale dans les règles de conduite sur le fait que *faire ce type de publicité est interdit.*

### 3. En matière de publicité comparative

Le Conseil supérieur constate qu'à la lumière des développements européens

*une interdiction totale de faire de la publicité comparative n'est plus possible. Il faut toutefois examiner dans quelle mesure cette publicité met en péril la dignité et la déontologie de la profession. Des normes doivent être élaborées en la matière. D'une manière générale, le Conseil supérieur constate que les prestations fournies par les titulaires de professions économiques ainsi que leurs caractéristiques intrinsèques ne peuvent être comparées que dans une certaine mesure.*

Le Conseil supérieur estime que le Comité Inter-Instituts doit examiner dans quelle mesure des règles uniformes doivent être élaborées pour des prestations qui sont fournies par des titulaires des professions économiques qui sont membres des différents Instituts.

#### 4. Quant à l'indication des tarifs

Le Conseil supérieur constate qu'il faut déduire du droit européen que *l'interdiction de la publication des tarifs ne peut plus être maintenue*. Une telle divulgation doit toutefois à tout le moins respecter les restrictions légales.

#### 5. Quant à la comparaison des tarifs

Le Conseil supérieur constate qu'une interdiction absolue de comparer les tarifs n'est pas en conformité avec les règles européennes. *La comparaison n'est toutefois justifiée que dans la mesure où celle-ci compare « objectivement une ou plusieurs caractéristiques essentielles, pertinentes, vérifiables et représentatives de ces biens et services » (art. 5, § 2, 3° du projet de loi relative à la publicité trompeuse).*

Le Conseil supérieur estime que le Comité Inter-Instituts doit examiner dans quelle mesure des règles uniformes doivent être élaborées pour des prestations qui sont fournies par les titulaires de professions économiques qui sont membres des différents Instituts.

#### 6. Régime de sanctions

Le Conseil supérieur est *d'avis que les problèmes concernant les relations entre les obligations déontologiques et les obligations légales* qui s'appliquent en la matière *doivent être examinés* par les Instituts et/ou par le Comité Inter-Instituts.

## Avis

## 1. Introduction

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

Dans le courant de l'exercice précédent, les trois Instituts des titulaires de professions économiques (IRE, IEC et IPCF) ont transmis au Conseil supérieur des Professions économiques un texte, intitulé (traduction libre) « Règles de conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques », élaboré en commun au sein du Comité Inter-Instituts, instauré par la loi. Ce texte résulte d'une concertation commune au sein du Comité Inter-Instituts, à laquelle ont participé les trois Instituts.

Conformément aux dispositions légales, le Comité Inter-Instituts a introduit une demande d'avis auprès du Conseil supérieur des Professions économiques au sujet des règles de conduite mentionnées ci-avant.

Dans le cadre de l'étude des règles de conduite mentionnées ci-avant, le Conseil supérieur a constaté qu'un projet de loi relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales est en discussion à la Chambre<sup>2</sup>. Le Conseil supérieur estime qu'il importe de tenir compte de ces nouveaux développements. Le Conseil supérieur a adressé une lettre au président du Comité Inter-Instituts posant la question de savoir si le Comité Inter-Instituts pouvait se déclarer disposé à reporter la diffusion du texte actuel des règles de conduite jusqu'à ce que les nouveaux développements soient suffisamment connus, et ce afin de prévenir toute confusion pouvant résulter de

l'obligation d'informer à brève échéance à deux reprises les membres des différents Instituts à propos de règles, le cas échéant, fortement divergentes. Le président du Comité Inter-Instituts a confirmé par lettre que les trois Instituts marquaient leur accord avec cette proposition.

D'autre part, le Conseil supérieur estime que son avis ne peut pas être différé jusqu'à ce que la législation belge soit effectivement adaptée aux normes européennes. Cette opinion est fondée sur le fait que l'avis actuel des Instituts offre la possibilité d'agir de manière pro-active et leur donne suffisamment de temps pour étudier la problématique en profondeur. Il convient, en outre, de constater que la réglementation européenne a fixé des lignes directrices limitant la marge de manœuvre laissée au législateur belge. On peut dès lors anticiper un certain nombre de règles en la matière.

Ces dispositions normatives sont de nature à aboutir à un cadre détaillé dont les professions libérales devront tenir compte dans le cadre de leurs actions publicitaires. Le Conseil supérieur souhaite insister sur le fait qu'il résulte de ce cadre détaillé que toutes les formes de publicité ne sont pas admises. Seules certaines formes de publicité, comparative ou non, en l'occurrence celles qui satisfont de façon cumulative à tous les critères, sont admissibles. Si la publicité (comparative) se déroule dans ces conditions et selon les modalités admises, elle informe les intéressés et leur permet de choisir un professionnel, en connaissance de cause.

\*  
\*   \*

Le texte soumis au Conseil supérieur des Professions économiques concernant la diffusion d'information publicitaire tend, d'une part, à fournir aux professions économiques la clarté voulue quant au caractère admissible de certaines formes de publicité sans toutefois autoriser *a priori* toutes les formes publicitaires et, d'autre part, à donner aux professionnels des

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

2. Doc. Parl. Chambre 2000-2001, n°1469.

critères par rapport auxquels la forme publicitaire qu'ils choisissent peut être vérifiée.

Dans son avis sur les règles de conduite proposées, le Conseil supérieur souhaite tenir compte des développements en la matière aux niveaux national et international. L'évaluation des règles proposées à la lumière des évolutions internationales, de la jurisprudence nationale et du nouveau projet de loi relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales occupe une position centrale. Il est fait référence dans ce cadre à la réglementation en matière de publicité applicable à certains autres titulaires de professions libérales.

## 2. Situation au niveau international

### A. L'Union européenne

Depuis longtemps déjà, l'Union européenne attache une attention particulière à la protection du consommateur. Cette protection s'exprime spécialement dans la réglementation de la libre concurrence et de l'information du consommateur<sup>3</sup>.

#### A.1. La réglementation en matière d'information du consommateur

La directive de la Communauté européenne du 10 septembre 1984<sup>4</sup> contient des règles destinées à protéger le consommateur contre les formes de publicité trompeuse. La publicité y est décrite comme « toute forme de communication faite dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale dans le but de promouvoir la fourniture de biens ou de services, y compris les biens immeubles, les droits et les obligations »<sup>5</sup>.

Par publicité trompeuse, il faut entendre « toute publicité qui, d'une manière quelconque, y compris sa présentation, induit en erreur ou est susceptible d'induire en erreur les personnes auxquelles elle s'adresse ou qu'elle touche et qui, en raison de son caractère trompeur, est susceptible d'affecter leur comportement économique ou

qui, pour ces raisons, porte préjudice ou est susceptible de porter préjudice à un concurrent »<sup>6</sup>.

L'appréciation du caractère trompeur a lieu en considérant tous les faits pertinents à cette fin qui sont:

- « a) les caractéristiques des biens ou services, telles que leur disponibilité, leur nature, leur exécution, leur composition ou de prestation, leur caractère approprié, leurs utilisations, leur quantité, leurs spécifications, leur origine géographique ou commerciale ou les résultats qui peuvent être attendus de leur utilisation, ou les résultats et les caractéristiques essentiels des tests ou contrôles effectués sur les biens ou les services;
- b) le prix ou son mode d'établissement et les conditions de fourniture des biens ou de prestation des services;
- c) la nature, les qualités et les droits de l'annonceur, tels que son identité et son patrimoine, ses qualifications et ses droits de propriété industrielle, commerciale ou intellectuelle ou les prix qu'il a reçus ou ses distinctions »<sup>7</sup>.

Ultérieurement, la Commission européenne a estimé nécessaire de coordonner au niveau européen non seulement la publicité trompeuse mais aussi la publicité comparative dans la mesure où les législations nationales divergentes provoquaient des distorsions dans le domaine de la libre circulation des biens et services et de la concurrence<sup>8</sup>. Une nouvelle directive a rencontré cette préoccupation. Est depuis lors considérée comme publicité comparative: « toute publicité qui, explicitement ou implicitement, identifie un concurrent ou des biens ou services offerts par un concurrent »<sup>9</sup>.

Selon cette directive, la publicité comparative est autorisée lorsqu'il est satisfait, de façon cumulative, à certaines conditions<sup>10</sup>, énumérées à l'article 3bis de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984, telle que complétée par la directive 97/55/CE. La publicité comparative est autorisée dans la mesure où: « a) elle n'est pas trompeuse au sens de l'article 2 point 2, de l'article 3 et de l'article 7 paragraphe 1er;

3. Ainsi que des concurrents et du public en général.
4. Directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984, relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de publicité trompeuse, JOCE L 250, 19 septembre 1984, pp. 17-20 et dont l'intitulé a été modifié en « sur la publicité trompeuse et comparative » par l'article 1er de la directive 97/55/CE, JOCE L 290, 23 octobre 1997, pp. 18-23.
5. Article 2, 1ère définition de la directive.
6. Article 2, 2ème définition de la directive.
7. Article 3 de la directive.
8. Troisième considérant de la directive 97/55/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 octobre 1997 modifiant la directive 84/450/CEE sur la publicité trompeuse afin d'y inclure la publicité comparative, JOCE L 290, 23 octobre 1997, p.18.
9. Point 2bis de l'article 2 de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984, tel qu'inséré par la directive 97/55/CE.
10. Pour un commentaire détaillé de la directive, on peut renvoyer à la doctrine en la matière, voir e.a. G. STRAETMANS, « Europese regelgeving inzake vergelijkende reclame: terug naar af? », T.P.R. 1998, pp. 383-474 et en particulier pp. 414-447.

- b) elle compare des biens ou services répondant aux mêmes besoins ou ayant le même objectif;
- c) elle compare objectivement une ou plusieurs caractéristiques essentielles, pertinentes, vérifiables et représentatives de ces biens et services, dont le prix peut faire partie;
- d) elle n'engendre pas de confusion sur le marché entre l'annonceur et un concurrent ou entre les marques, noms commerciaux, autres signes distinctifs, biens ou services de l'annonceur et ceux d'un concurrent;
- e) elle n'entraîne pas le discrédit ou le dénigrement des marques, noms commerciaux, autres signes distinctifs, biens, services, activités ou situation d'un concurrent;
- f) pour les produits ayant une appellation d'origine, elle se rapporte dans chaque cas à des produits ayant la même appellation;
- g) elle ne tire pas indûment profit de la notoriété attachée à une marque, à un nom commercial ou à d'autres signes distinctifs d'un concurrent ou de l'appellation d'origine de produits concurrents;
- h) elle ne présente pas un bien ou un service comme une imitation ou une reproduction d'un bien ou d'un service portant une marque ou un nom commercial protégé ».

- 11. Article 7, § 1er de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984.
- 12. Article 7, § 2 de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984.
- 13. « Les dispositions de la présente directive s'appliquent sans préjudice des dispositions communautaires applicables à la publicité concernant des produits et/ou services spécifiques ou des restrictions ou interdictions relatives à la publicité dans des médias déterminés. »  
(Article 7, § 3 de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984).
- 14. Pour mémoire, les règles relatives à la concurrence sont applicables aux entreprises et plus précisément les articles 81 à 86 du Traité repris en annexe 1.
- 15. Décision de la Commission européenne (ci-après Déc. Comm.) relative au Code de conduite de l'IMA du 7 avril 1999, JOCE L 106, 23 avril 1999, p. 24, numéro 40.
- 16. H. NYSENS, « Concurrence et ordres professionnels: les trompettes de Jéricho sonnent-elles? », T.B.H. 1999, pp. 476-477.
- 17. Voyez aussi A.-M. VAN DEN BOSSCHE, «Voor economische vrijheid en mededingingsrecht: hoe vrij is de plichtenleer in het beperken van de economische keuzevrijheid van vrije beroepers?», T.P.R. 2000, pp. 14-22.
- 18. Voyez expressément à ce sujet Y. MONTANGIE, « Toepassing van het mededingingsrecht op vrije beroepen: de Orden onder vuur », note sous Cass. 7 mai 1999, R.W. 1999-2000, p. 115.

l'entreprise exerce son activité<sup>14</sup>. La Commission européenne est d'avis que la notion de concurrence comprend aussi des éléments tels que les honoraires et la publicité<sup>15</sup>.

#### A.2.1. Le concept « d'entreprise »

La première question qui se pose est celle du champ d'application, en d'autres termes la portée du concept d'entreprise. En effet, le concept d'entreprise semble lié à celui de commerçant. Les titulaires des professions économiques ne sont pas des commerçants, mais des membres des professions libérales.

Pour ce qui concerne la concurrence, il résulte toutefois de la jurisprudence de la Cour de Justice que le concept d'entreprise a une dimension large et couvre, dès lors, également les membres des professions libérales. L'entreprise doit, en effet, être évaluée par rapport à sa fonctionnalité. M. NYSENS, référendaire auprès du Tribunal de Première Instance de l'Union européenne, l'exprime comme suit: « ...l'ensemble des professions libérales doivent être considérées comme exerçant une « activité économique » au sens du droit de la concurrence » et « .. en ce qui concerne les professions libérales, aucune exception n'est prévue dans le traité CE, ni explicitement ni même implicitement. Par ailleurs, ces professions ont été reconnues de longue date comme des bénéficiaires de la liberté visée à l'article 43 du traité CE (ex article 52) et comme pouvant offrir leurs services dans l'ensemble de la Communauté. Comment, dans ces circonstances, justifier que les professions libérales se voient ouvrir, d'une part, le marché des quinze Etats membres tout en échappant, d'autre part, au contrôle de l'impact de leurs activités sur le marché commun ? »<sup>16</sup>.

#### A.2.2. Les associations d'entreprises

Il résulte de la thèse selon laquelle les professions libérales sont des entreprises pour l'application des règles européennes de concurrence<sup>17</sup>, que les Ordres dont elles sont membres sont des **associations d'entreprises** au sens de ce même droit de la concurrence<sup>18</sup>.

Cette réglementation n'empêche pas que les Etats membres puissent fixer des normes plus sévères en matière de publicité trompeuse et/ou de publicité comparative<sup>11</sup>. Ce n'est qu'en ce qui concerne les comparaisons reprises dans la publicité comparative qu'un Etat membre ne peut prendre d'autre régime que celui fixé par la directive<sup>12</sup>. En outre, en matière de publicité comparative relative à certains biens ou services, la règle qui prévaut est que la directive n'oblige pas les Etats membres à autoriser en tout temps cette forme de publicité<sup>13</sup>.

#### A.2. La réglementation de la libre concurrence

Les normes en matière de concurrence interviennent, plus encore que les dispositions concernant l'information du consommateur, dans la manière dont

Il ressort également des décisions de la Commission européenne à propos des règles européennes de la concurrence que celles-ci sont tout aussi applicables aux associations professionnelles, ordres ou instituts. On relèvera que des tableaux de tarifs obligatoires ont été considérés comme contraires à l'article 81 du Traité européen. Ceci résulte d'une décision de 1993 rendue contre le *Consiglio nazionale degli spedizionieri doganali* (CNSD) italien, le conseil national des expéditeurs en douane et d'une décision de 1995 rendue contre le *Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Industrial* (COAPI) espagnol<sup>19</sup>.

#### A.2.3. La vision de la Commission européenne à propos de certaines mesures restrictives de la publicité

Le 17 juillet 1996, l'Institut des mandataires agréés (IMA) auprès de l'Office européen des Brevets a introduit une demande auprès de la Commission européenne pour obtenir, à propos de son code de conduite, une attestation négative ou une décision d'exemption de l'interdiction des ententes<sup>20</sup>. Le code de conduite, qui a été jugé par la Commission européenne, est celui du 3 octobre 1997, une version déjà adaptée sur certains aspects à la suite d'observations formulées par la Commission européenne à propos du code initial du 7 mai 1996.

Cette décision a examiné certaines dispositions en matière de publicité au vu des règles européennes de la concurrence. Cela portait sur l'aspect publicité de l'article 2 du code de conduite :

- « a) La publicité est généralement autorisée, pour autant qu'elle soit véridique, objective et conforme aux principes essentiels notamment la loyauté et le respect du secret professionnel.
- b) Des exceptions à la publicité autorisée sont :
- 1) la comparaison des services professionnels d'un membre avec ceux d'un autre membre ;
  - 2) la mention de l'identité d'un client, sauf autorisation expresse dudit client ;
  - 3) la mention du nom d'une autre entité professionnelle à moins qu'il exis-

te un accord de collaboration écrit entre le membre et cette entité ; et

4) la publicité, l'annonce ou la publication d'offres d'achat, vente ou négociation de droits de propriété industrielle, sauf sur instructions d'un client. »

Le code de conduite de l'IMA reprend également certaines dispositions relatives aux rapports avec le public qui ont une visée publicitaire. Cela concerne en premier lieu l'interdiction d'apposer sur les lieux de ses bureaux, sur le papier à lettres ou sur d'autres documents, ou autrement, des indications qui peuvent induire le public en erreur. De plus, le professionnel ne peut, sans qu'il en ait été sollicité, proposer des services aux personnes dont les intérêts sont pris en charge par un autre professionnel ou collaborateur du bureau de ce professionnel. De ce code, il ressort également qu'envers les autres professionnels, « un membre doit éviter tout échange de vues sur un cas spécifique qu'il sait ou soupçonne, être ou avoir été traité par un autre membre, avec le client d'un tel cas, à moins que le client ne fasse état de son désir d'obtenir un avis indépendant ou de changer de mandataire. Le membre peut informer l'autre membre seulement si le client est d'accord ».

De l'analyse de la Commission européenne, il ressort que certaines des dispositions indiquées ci-avant restreignent la concurrence de façon sensible et affectent de manière défavorable les échanges entre les Etats membres. Il s'agit plus particulièrement des dispositions en matière de comparaison des services professionnels et de la mention, d'une part, d'un autre professionnel et, d'autre part, des dernières dispositions citées sur l'échange de vues avec un client (potentiel).

La Commission européenne est, en effet, d'avis que « les membres d'une profession doivent pouvoir avoir la liberté de rechercher activement des clients sans que cela ne mette directement en cause la qualité de la relation personnelle entre les prestataires et leurs clients. L'offre de services, lorsqu'elle porte sur des informations exactes et précises, et la publicité comparative, lorsqu'elle compare des aspects représentatifs et véri-

19. Déc. Comm. relative au CNSD du 30 juin 1993, JOCE L 203, 13 août 1993, pp. 27-33 et Déc. Comm. relative au COAPI du 30 janvier 1995, JOCE L 122, 2 juin 1995, pp. 37-50.

20. Déc. Comm. relative au Code de conduite de l'IMA du 7 avril 1999, JOCE L 106, 23 avril 1999, pp. 14-27.

*fiables et qu'elle n'est pas trompeuse, sont des moyens d'augmenter l'information des utilisateurs à leur avantage et constituent des éléments importants du processus concurrentiel. Elles permettent aux utilisateurs de différencier les alternatives existantes au moment de se procurer un service et de faire un choix rationnel du prestataire auquel ils doivent s'adresser, que ce soit à l'intérieur de leurs frontières nationales ou ailleurs dans la Communauté»<sup>21</sup>.*

La nécessité de maintenir les dispositions en matière d'interdiction de faire de la publicité comparative et d'approcher des clients potentiels, publicité dans laquelle il est fait référence à la compétence professionnelle et à la qualité de la prestation de service ne pèse pas lourd face à l'importance des règles de concurrence. En effet, la Commission européenne constate que « *les dispositions relatives à l'interdiction de publicité comparative et celles qui sont susceptibles d'empêcher d'offrir librement des services aux utilisateurs qui ont déjà été clients d'un autre mandataire [qui] sont obligatoires pour les membres (...) ne sont pas nécessaires pour assurer la responsabilité, l'indépendance et le secret professionnel ou pour empêcher les déclarations fausses ou fallacieuses ou éviter les conflits d'intérêts* »<sup>22</sup>.

La Commission européenne constate à ce propos que les dispositions concernées vont directement à l'encontre du Traité européen lui-même, ce en quoi les directives mentionnées ci-avant dans lesquelles sont fixés les régimes d'exception, n'empêchent pas que les dispositions concernées violent les règles de la concurrence.

Les réflexions de la Commission européenne ont déjà conduit, avant l'élaboration de la décision, à une adaptation du Code de conduite de l'IMA. La Commission constatait à cet égard qu'« *en effet, le code de conduite de l'IMA permet dorénavant à un mandataire agréé, par exemple, d'annoncer son cabinet dans les pages jaunes ou dans la presse sans limitation dans le temps, d'annoncer les services qu'il offre non seulement par des circulaires mais aussi, entre autres, dans des revues spécialisées et dans la presse, de diffuser les barèmes de prix de ces services,*

*d'annoncer une spécialisation ou une expérience professionnelle particulière utile pour déterminer le choix des utilisateurs qui cherchent une compétence particulière pour un cas spécifique. Ces formes de publicité garantissent l'information des utilisateurs quant aux services qu'ils peuvent obtenir, quant à leurs prix et quant au mandataire agréé le plus qualifié pour traiter un cas particulier* »<sup>23</sup>.

#### A.2.4. L'arrêt du Tribunal de Première Instance de l'U.E.

L'Institut des mandataires agréés auprès de l'Office européen des brevets a introduit un recours en annulation contre la décision de la Commission européenne mentionnée ci-avant. Dans un arrêt motivé de manière détaillée, le Tribunal de Première Instance a évalué un certain nombre d'aspects relatifs aux dispositions en matière de publicité repris dans le code de conduite<sup>24</sup>. Bien que le Tribunal mentionne expressément qu'une appréciation doit se faire au cas par cas, un certain nombre de règles générales peuvent cependant être déduites de l'arrêt.

Le Tribunal estime qu'une interdiction générale de la publicité comparative rend une extension des activités des professionnels plus difficile pour ceux qui travaillent efficacement. L'Institut des mandataires agréés auprès de l'Office européen des Brevets a invoqué le fait qu'une interdiction de la publicité comparative « *serait nécessaire dans le cadre d'une activité réglementée relevant de l'ordre public* » et de ce que l'interdiction reposerait « *sur la délicatesse, la dignité et la nécessaire courtoisie qui doivent régner à l'intérieur d'une profession libérale* »<sup>25</sup>. Les principes éthiques peuvent être respectés dans cette voie. Le succès du professionnel doit « *être fonction du mérite beaucoup plus que de l'attraction publicitaire* »<sup>26</sup>. Le Tribunal ne suit pas cette conception. Il constate qu'il n'est pas démontré que « *l'interdiction absolue de la publicité comparative est objectivement nécessaire pour préserver la dignité et la déontologie de la profession concernée* »<sup>27</sup>. Selon l'arrêt, la décision de la Commission européenne n'est donc pas irrégulière en la matière.

21. Déc. Comm. relative au Code de conduite de l'IMA du 7 avril 1999, JOCE L 106, 23 avril 1999, p. 24, numéro 41, p. 24.

22. Déc. Comm. relative au Code de conduite de l'IMA du 7 avril 1999, JOCE L 106, 23 avril 1999, p. 25, numéro 43, p. 25.

23. Déc. Comm. relative au Code de conduite de l'IMA du 7 avril 1999, JOCE L 106, 23 avril 1999, p. 26, numéro 46, p. 25.

24. Tribunal de Première Instance, arrêt du 28 mars 2001, affaire T-144/99 IMA c. Commission, T.B.H. 2002, 93, note P. DE BANDT.

25. Ibid, numéro 57.

26. Ibid, numéro 58.

27. Ibid, numéro 78.



Il semble également opportun d'examiner plus amplement un argument que l'Institut des mandataires agréés auprès de l'Office européen des Brevets a utilisé pour attaquer la phase transitoire –à son sens, trop courte– qui était imposée par la Commission européenne. L'Institut des mandataires agréés auprès de l'Office européen des Brevets estime à ce propos que l'interdiction de la publicité comparative contribue à l'amélioration « *de l'activité de prestation de services* »<sup>28</sup> des professionnels. En outre, objecte l'Institut, qu'en réalité, « *il serait difficile de comparer objectivement les prestations fournies par les mandataires en raison de leur complexité. Même en matière de coûts, la comparaison serait impossible, dès lors qu'interviendraient une multitude de facteurs, au-delà du seul taux horaire, tels que la compétence, l'expérience, etc. Une quelconque comparaison pourrait, de ce fait, être trompeuse et contrevenir à l'article 3bis de la directive* »<sup>29</sup>. L'énergie et l'emploi du temps que les professionnels consacrent à une vaine tentative de trouver des points de comparaison porteront atteinte à la qualité de la prestation de services. Dans la mesure où la publicité comparative est autorisée, cela profitera aux professionnels en forte position dominante et disposant de moyens financiers importants. En outre, les consommateurs devront supporter les coûts qui résulteront de la vaine recherche de points de comparaison et de pareille action publicitaire<sup>30</sup>.

Le Tribunal de Première Instance ne se prononce pas sur le fondement des arguments soulevés, mais se limite à constater que la Commission n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation lors de la fixation de la phase transitoire visée<sup>31</sup>. Les considérations de la Commission européenne ne sont, par contre, pas non plus écartées en tant que telles. La Commission européenne allègue en la matière que les arguments mettant en cause le caractère praticable de la publicité comparative « *tels que la difficulté de comparer les prix de manière objective ou les risques de publicité trompeuse (...) trouvent une réponse dans les conditions cumulatives strictes qui doivent être réunies pour que la publicité comparative soit licite en vertu de la directive* »<sup>32</sup>.

Un deuxième élément sur lequel le Tribunal s'est penché est lié à la possibilité d'approcher, en qualité de profession libérale, un client potentiel dont on sait ou dont on présume que son affaire est traitée ou a été traitée par un autre professionnel. La Commission européenne estime, en particulier lorsque le dossier a déjà été clôturé, que cette disposition s'oppose aux règles en matière de libre concurrence. En ce qui concerne l'interdiction d'approcher des clients potentiels pendant le traitement d'une affaire par un autre professionnel, le Tribunal se range à l'avis de l'Institut des mandataires agréés auprès de l'Office européen des Brevets. Il n'est, en effet, pas interdit que soient proposés par un professionnel des éléments relatifs à son expérience, ses qualités, sa formation ou ses tarifs. Le code de conduite a pour objectif d'éviter qu'un professionnel « *à l'occasion d'une offre de services auprès d'un client (...) ne procède au dénigrement d'un confrère, en mettant en cause l'intervention de celui-ci dans un dossier terminé* »<sup>33</sup>.

Les nouvelles règles de conduite telles que rédigées par le Comité Inter-Instituts doivent dès lors également être évaluées à la lumière de cette réglementation et de cette jurisprudence européennes.

## **B. La Convention européenne des Droits de l'Homme**

La Cour européenne des Droits de l'Homme s'est également prononcée sur le caractère licite d'une interdiction absolue de faire de la publicité. Dans l'affaire Casado Coca, un avocat espagnol, la Cour fait application de l'article 10 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales<sup>34</sup>.

Dans cette affaire, la Cour a décidé, dans son arrêt du 24 février 1994, que l'article 10 garantit à chacun la liberté d'exprimer ses opinions, indépendamment des objectifs poursuivis par la personne ou du point de savoir si la personne poursuit ou non un objectif de profit. En outre, la Cour précise que<sup>35</sup> « *article 10 does not only apply solely to certain types of information or ideas or forms of expression,*

28. Ibid, numéros 112.

29. Ibid, numéro 113.

30. Ibid, numéros 114-115.

31. Ibid, numéro 131.

32. Ibid, numéro 123.

33. Ibid, numéro 98.

34. Voir annexe 2.

35. Numéro 35 (alinéa 2) de l'arrêt du 24 février 1994 de la Cour européenne des droits de l'homme.

*in particular those of a political nature; it also encompasses artistic expression, information of a commercial nature, and even light music and commercials transmitted by cable*». On ne peut toutefois à nouveau pas déduire de cette position si, de l'avis de la Cour, l'interprétation extensive de la protection de l'expression des opinions en général est applicable comme telle aux communications commerciales<sup>36</sup>.

M. NEELS déduit toutefois de la disposition concernée que les règles relatives à la limitation de la liberté d'expression doivent être dans un rapport de proportionnalité raisonnable avec l'objectif poursuivi. Cet objectif peut notamment se fonder sur la protection de la santé ou des bonnes mœurs, et sur la protection des droits et des libertés d'autrui. En outre, la limitation de la publicité doit avoir un fondement légal et ne pas s'étendre au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. A titre d'exemple, M. NEELS cite la protection de la santé en ce qui concerne les professions médicales<sup>37</sup>.

### **C. Les normes de publicité de l'International Federation of Accountants (IFAC)**

L'International Federation of Accountants a également élaboré un cadre normatif en matière de publicité. Le *Code of Ethics for Professional Accountants* de l'IFAC fait une distinction entre, d'une part, tous les «professional accountants», qui sont les membres affiliés à un organisme professionnel et, d'autre part, les «*professional accountants in public practice*», qui sont les «*partners, persons holding a similar position, employees in a practice providing professional services to a client and professional accountants having managerial responsibilities*».

Les directives destinées au premier groupe, les «*accountants*», ont une portée générale avec de larges possibilités de faire de la publicité. La section 7 du code dispose en effet : «*In the marketing and promotion of themselves and their work, professional accountants should :*

*not use means which brings the profession into disrepute;*  
*not make exaggerated claims for the services they are able to offer, the qualifications they possess, or experience they have gained;* and  
*not denigrate the work of other accountants.* »

Pour les «*professional accountants in public practice*», il existe un régime détaillé des dispositions en matière de publicité.

Ces dispositions de l'IFAC ont été, comme précisé dans le préambule des règles de conduites proposées, employées comme base pour rédiger les règles soumises au Conseil supérieur des Professions économiques. Ont un intérêt pour les professionnels belges, les seules normes qui sont d'application dans les pays où il est, en principe, permis de faire de la publicité. Nombre de ces dispositions s'adressent aux professionnels actifs dans les pays où une interdiction de principe a été instaurée en matière de publicité. Comme la Belgique a abandonné cette position, le cadre réglementaire, fixé dans les sections 14.7 et suivantes du code de l'IFAC, n'est plus applicable. Les dispositions restant pertinentes, compte tenu du contexte belge, sont reprises en annexe 3 du présent avis.

## **3. Situation dans le contexte belge**

### **A. La législation**

Pour ce qui concerne le cadre légal belge, il existe actuellement deux lois qui sont en relation avec la publicité et les professions libérales.

#### **A.1. La loi sur la publicité trompeuse**

La loi du 21 octobre 1992 relative à la publicité trompeuse en ce qui concerne les professions libérales<sup>38</sup> donne un certain nombre de critères auxquels la publicité émanant d'une profession libérale est confrontée pour déterminer si cette publicité a un caractère trompeur. Cette législation n'aborde toutefois pas la question de savoir si la publicité en géné-

36. En effet, la Cour constate seulement que «*in the Commission's view, banning practically all advertising by members of the Bar appeared to be excessive and scarcely compatible with the right to freedom of expression, which includes the freedom to impart information and its corollary, the right to receive it. The applicant's notice set out particulars that were wholly neutral (his name, occupation and business address and telephone number) and did not contain information that was untrue or offensive to fellow members of the Bar. He was therefore entitled to impart that information, just as his potential clients were entitled to receive it*» (Numéro 49 de l'arrêt du 24 février 1994).

37. L. NEELS, «Vrije intellectuele en dienstverlenende beroepen: deontologie, concurrentie en publiciteit. Een complexe driehoeksverhouding», in *Kruispunt/Vrije Beroepen ontmoeten elkaar – Publiciteit en het vrije beroep*, FVIB (éd.), Bruxelles, 24 février 2000, p. 96.

38. M.B. 17 novembre 1992.

ral ou si des formes particulières de publicité sont autorisées ou doivent satisfaire à un certain nombre de critères. Le législateur ne fournit que quelques critères auxquels est confrontée la publicité faite par les membres des professions libérales permettant de préciser si la publicité a (ou non) un caractère trompeur.

Cette loi sera abrogée lorsque le projet de loi mentionné ci-avant entrera en vigueur au titre de loi.

#### A.2. La loi sur les pratiques du commerce

Le chapitre IV de la loi du 14 juillet 1991 sur les pratiques du commerce fixe le cadre dans lequel la publicité est autorisée. On considère comme publicité<sup>39</sup> (article 22) « toute communication ayant comme but direct ou indirect de promouvoir la vente de produits ou de services, y compris les biens immeubles, les droits et les obligations, quel que soit le lieu ou les moyens de communication mis en oeuvre ». Si la publicité présente un caractère trompeur, celle-ci est interdite. Le législateur fournit différents critères pour apprécier le caractère trompeur éventuel de la publicité<sup>40</sup>. La publicité comparative, définie comme étant « toute publicité qui, explicitement ou implicitement, identifie un concurrent ou des produits ou services offerts par un concurrent »<sup>41</sup>, est autorisée pour autant qu'il soit satisfait à certaines conditions<sup>42</sup>.

Le Conseil supérieur observe toutefois que la Cour d'Appel d'Anvers a décidé que les prestations des professions libérales ne peuvent être considérées comme un service au sens de la deuxième définition de l'article 1<sup>er</sup> de la loi sur les pratiques du commerce<sup>43</sup>.

#### A.3. Autre législation pertinente

Outre la législation mentionnée ci-avant, la Belgique dispose, depuis l'adoption de la loi du 5 août 1991, d'une législation relative à la concurrence. L'article 2 de cette législation s'appuie dans une large mesure sur les articles 81 et 82 du Traité CE<sup>44</sup>. Les pratiques restrictives de la concurrence sont interdites sauf si des

exceptions individuelles ou des exceptions par catégories sont données. Après la décision de l'arrêt de la Cour de Cassation du 7 mai 1999<sup>45</sup>, que la Cour a ultérieurement confirmé le 25 février 2000, il ne peut plus y avoir de doute quant au fait que la loi relative à la concurrence est également applicable aux professions libérales<sup>46</sup>.

A titre général, il convient également de faire référence aux articles 19 et 25 de la Constitution coordonnée, qui traitent de la liberté d'expression et d'opinion ainsi que de la liberté de la presse, et à la connexité de certaines formes de publicité avec le droit des marques<sup>47</sup>.

## B. La jurisprudence

A l'instar de ce qui existe au niveau européen, il convient de constater au niveau national une évolution quant aux limitations, en ce qui concerne la diffusion de l'information publicitaire, qui sont imposées aux professions libérales. L'adage commun « pour vivre heureux, vivons cachés » a été appliqué pendant très longtemps. Le principe bien ancré de l'interdiction de la publicité qui était applicable à la plupart des professions libérales, entre autres par une incorporation dans un code de déontologie, est dépassé depuis que la Cour de Cassation a rendu deux arrêts très clairs en la matière.

### B.1. La jurisprudence de la Cour de Cassation

La discussion, qui a donné lieu à une controverse qui devait être tranchée par la Cour de Cassation, concernait la distribution de sacs en plastique portant le logo publicitaire d'une pharmacie. La question qui était posée était de savoir si cette forme de publicité était de nature à affecter la dignité de la profession.

Ce premier arrêt, mieux connu sous le nom d'arrêt des pharmaciens<sup>48</sup>, constate expressément que les pharmaciens, en tant que membre d'une profession libérale, et sans être commerçants au sens de l'article 1<sup>er</sup> du Code de commerce, poursuivent de façon durable un objectif économique et sont dès lors, en règle

39. Du moins en ce qui concerne le champ d'application de la loi sur les pratiques du commerce.

40. Voyez l'article 23 de la loi sur les pratiques du commerce. Il s'agit de l'induction en erreur à propos du produit, du service, de l'identité ou de la qualité du vendeur, de l'induction en erreur par suite de l'omission d'informations, ....

41. Article 22 de la loi sur les pratiques du commerce.

42. Pour ces conditions voir l'article 23bis, § 1<sup>er</sup> et § 2 de la loi sur les pratiques du commerce.

43. Anvers, 1<sup>er</sup> décembre 1997, *Jaarboek Handelspraktijken*, 1997, p. 618.

44. Voir annexe 1.

45. Cf. infra.

46. La Fédération des professions libérales et intellectuelles (FVIB) a transposé l'article 2 de cette loi aux professions libérales. La version néerlandaise de l'adaptation est reprise en annexe 4.

47. Pour un commentaire voir H. SWENNEN, « Vergelijkende reclame in de Wet Handelspraktijken », *C.B.R.-Jaarboek*, 1999-2000, partie I, Antwerpen, Maklu, (121), p. 125 et suivantes.

48. Cass. 7 mai 1999, *T.B.H.* 1999, p. 490.

générale, des entreprises au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi sur la concurrence.

L'arrêt précise par ailleurs que l'Ordre des Pharmaciens est une association d'entreprises au sens de l'article 2 de la loi sur la concurrence dont les décisions, dans la mesure où elles tendent à ou ont pour conséquence d'affecter la concurrence, doivent être confrontées aux exigences de la loi sur la concurrence.

La Cour de Cassation a dès lors précisé qu' une décision d'«*un organe de l'Ordre qui impose à un ou plusieurs de ses membres des limitations de la concurrence qui ne sont pas nécessaires au maintien des règles fondamentales de la profession mais qui en réalité tend à avantager certains intérêts matériels des pharmaciens ou à instaurer ou à maintenir un régime économique, peut constituer une décision d'une association d'entreprises dont la nullité peut être constatée d'office par le conseil d'appel*».

Cet arrêt a été confirmé par la Cour de Cassation dans un arrêt plus récent rendu le 25 février 2000. Une circulaire par laquelle une ristourne était octroyée à un certain nombre d'officines constituait la base de la procédure.

La Cour de Cassation a constaté que pour l'application de la législation sur la concurrence, un pharmacien est une entreprise, et l'Ordre des Pharmaciens est une association d'entreprises. La Cour a, en outre, jugé que la décision de suspendre le pharmacien concerné, fondée sur une interdiction générale et absolue de toute forme de publicité et sur la condamnation de toute forme de concurrence sur le marché pharmaceutique, violait les dispositions de la loi sur la concurrence.

### B.2. La jurisprudence de la Cour d'Arbitrage

Le 30 avril 1997, la Cour d'Arbitrage a rendu un arrêt<sup>49</sup> qui énonce que le principe d'égalité n'est pas violé lorsqu'il est jugé que les règles et les usages de la profession d'avocat ne peuvent être examinés par le Conseil de la Concurrence au vu de la loi sur la concurrence, alors que les normes applicables aux autres

titulaires de professions libérales y sont bien soumises. Pour ce qui concerne ces règles qui sont issues du Code judiciaire, selon lesquelles l'avocat doit pouvoir exercer librement son ministère pour la défense de la justice et de la vérité et par lesquelles les avocats peuvent être appelés à suppléer les juges et les officiers du ministère public ainsi qu'ils peuvent être désignés d'office ou doivent procurer l'assistance aux plus démunis, existe une différence objective avec la réglementation applicable aux autres titulaires de professions libérales. Dans ce domaine, les avocats sont impliqués dans le service public de l'administration de la justice et en cette qualité dans l'Ordre judiciaire.

La Cour précise clairement qu'«*elle n'examinera pas si, d'une manière générale, des accords, des associations, des pratiques concertées ou des concentrations entre cabinets d'avocats sont soumis aux dispositions de la loi sur la protection de la concurrence économique. Elle n'examinera pas non plus si certains actes des autorités des barreaux peuvent constituer des pratiques restrictives de concurrence.*»

A l'instar des deux arrêts de la Cour de Cassation, il n'est pas expressément dit que n'importe quelle mesure restrictive de la concurrence, arrêtée par un Ordre, relèverait du droit de la concurrence. Plus précisément, il semble possible de maintenir les normes déontologiques qui tendent à préserver les règles fondamentales de la profession, en dépit de leur caractère restrictif de la concurrence. Ceci ressort également de la jurisprudence du Tribunal de Première Instance de l'U.E.

### C. Conclusions intermédiaires

En ce qui concerne l'admissibilité, une réglementation relative à la publicité devra faire l'objet d'une évaluation à tout le moins à deux niveaux différents.

Il conviendra tout d'abord de vérifier si les normes arrêtées peuvent raisonnablement être cataloguées comme des exigences de la profession, comme des normes purement déontologiques ou comme des normes destinées à prévenir

49. M.B. 25 juin 1997; R.W. 1997-1998, pp. 636-637.

les conflits d'intérêts, à garantir l'impartialité,... ou à aller au-delà.

Au niveau européen, il convient de contrôler si les normes établies se trouvent en dehors du champ d'application du droit de la concurrence. La Commission européenne fournit une explication à ce sujet si certaines conditions sont réunies de manière cumulative:

*«à toute pratique concertée ou catégorie de pratiques concertées qui contribuent à améliorer la production ou la distribution des produits ou à promouvoir le progrès technique ou économique, tout en réservant aux utilisateurs une partie équitable du profit qui en résulte, et sans:*

- a) imposer aux entreprises intéressées des restrictions qui ne sont pas indispensables pour atteindre ces objectifs,*
- b) donner à des entreprises la possibilité, pour une partie substantielle des produits en cause, d'éliminer la concurrence »<sup>50</sup>.*

Pour qu'il puisse être fait usage de ce régime d'exception, les normes doivent être préalablement communiquées, ce qui signifie que la profession intéressée peut se trouver pendant une longue période dans l'incertitude quant à la validité du régime proposé. Il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de professions font usage de cette possibilité<sup>51</sup>.

On retrouve une autre disposition d'exception dans l'article 86, § 2 du Traité C.E. qui énonce que *«les entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles du présent traité, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie »* et que *« le développement des échanges ne doit pas être affecté dans une mesure contraire à l'intérêt de la Communauté. »* A nouveau, des critères très stricts s'appliquent et il conviendra d'examiner au cas par cas si un Ordre pourra faire usage de cette disposition. De l'analyse de NYSENS, il ressort qu'un règlement peut relever du régime d'exception mais que les conditions à remplir doivent être étroitement appliquées et

examinées<sup>52</sup>. DE BANDT ajoute à ce propos que l'arrêt du Tribunal de Première Instance *«illustre la tâche particulièrement difficile que représente, pour les praticiens du droit de la concurrence et les autorités responsables de son respect, l'examen de la compatibilité des règles déontologiques avec le droit communautaire de la concurrence »<sup>53</sup>.*

Dans l'arrêt «Institut des mandataires agréés auprès de l'Office européen des Brevets», le Tribunal de Première Instance de l'U.E. a toutefois déjà fourni certaines lignes directrices dans lesquelles la Commission européenne dit, à juste titre, que certaines règles de conduite restreignent à tort la concurrence.

#### **D. Normes réglementaires et déontologiques**

Dans le Code de conduite de l'IMA, la Commission européenne a jugé que la nécessité de procéder à une adaptation immédiate du code afin d'être en concordance avec le droit européen de la concurrence ne fait pas le poids face aux avantages qu'offre une période transitoire. Les dispositions visées ne devaient dès lors pas être immédiatement modifiées, mais seulement en date du 23 avril 2000. Entre temps, cette période est révolue depuis longtemps<sup>54</sup>. Une étude de la mesure dans laquelle des modifications doivent être apportées aux normes de conduite et aux régimes déontologiques existants s'impose dès lors. Le Conseil supérieur a examiné dans quelle mesure les décisions, qui ont été prises par les autorités régulatrices de la profession des autres professions libérales, peuvent servir de fil conducteur.

Une des professions libérales qui a déjà procédé à l'adaptation de sa réglementation en la matière sont les avocats<sup>55</sup>. Il ressort, de la Proposition de règlement<sup>56</sup> en matière de publicité, telle qu'approuvée à la réunion du Conseil des Délégués du 17 novembre 1999, que les avocats flamands peuvent désormais faire de la publicité (traduction libre) *«pour autant que celle-ci ne soit pas en contradiction avec la moindre règle de droit, et en particulier avec le règlement évoqué ci-avant»*. La

50. Article 81, § 3 *in fine* du traité C.E.

51. NYSENS mentionne à ce sujet la «Law Society» britannique (H. NYSENS, *l.c.*, p. 486).

52. H. NYSENS, *l.c.*, pp. 487-488.

53. P. DE BANDT, note sous Tribunal de Première Instance 28 mars 2001, IMA c. Commission, T.B.H. 2002, p. 99.

54. Pour autant que le Conseil supérieur des Professions économiques ait pu le constater, depuis lors et jusqu'à la date du présent avis, aucun nouveau document n'a été publié en la matière par la Communauté européenne.

55. Du moins pour ce qui concerne les Barreaux flamands.

56. Dont une copie figure en annexe 5.

rédaction de cette règle laisse une marge de manœuvre suffisante pour apprécier si la publicité qui est faite est en conformité avec les obligations déontologiques générales qui incombent à ce groupe de titulaires de profession libérale.

Les dispositions qui en découlent restreignent les possibilités en matière de publicité. Nombre de ces règles se retrouvent par ailleurs dans les règles de conduite des professions économiques soumises pour avis. Il suffit de faire référence ici à la norme relative à la mention d'une expertise particulière à l'article 4 du règlement sur la publicité des avocats flamands et à la mention de l'interdiction d'utiliser la qualité d'expert dans la rédaction des règles de conduite soumises au Conseil supérieur.

Deux dispositions sont toutefois d'un intérêt particulier. Conformément à la réglementation européenne, l'article 6 du règlement sur la publicité des avocats flamands permet, toutefois à de strictes conditions, de faire mention des tarifs pratiqués. Les règles de conduite, telles que celles qui ont été transmises pour avis au Conseil supérieur, n'autorisent pas pareille publication.

L'article 2 du règlement sur la publicité des avocats flamands ne permet ni la publicité comparative, ni la publicité trompeuse. Cette dernière interdiction découle aussi des dispositions légales en la matière<sup>57</sup>. L'interdiction de la publicité comparative est cependant moins clairement réglée dans la Proposition de règlement. En effet, l'information explicative y relative précise que (traduction libre) «*l'avocat peut, dans sa publicité, se différencier des autres avocats en général, mais des comparaisons avec d'autres avocats nominativement désignés, ou avec d'autres avocats qui sont identifiables par les termes utilisés, sont inadmissibles*». La lecture conjointe de ces deux dispositions – d'une part, l'article 2 et, d'autre part, l'information explicative de l'article 2 – ne donne pas toute la clarté voulue. Le Conseil supérieur des Professions économiques a dès lors adressé une question à l'Association des Barreaux flamands pour que lui soit fournie une explication en la matière. Il a reçu une réponse de

l'Association des Barreaux flamands. Il y est dit que (traduction libre) «*toute comparaison considérée comme une référence à d'autres avocats sera irrégulière*», à moins que ne soit présent un critère de nécessité devant être apprécié par la jurisprudence, notamment (traduction libre) «*lorsque la référence à d'autres avocats cités nominativement ou non est nécessairement le seul moyen de faire comprendre l'offre de services au public, ou de manière générique par la comparaison des services des concurrents, de leurs méthodes et pratiques en général*». En outre, il convient de rappeler le fait que la prudence est requise parce que l'interdiction de la publicité comparative est aussi une règle déontologique. Le Conseil supérieur n'a pas le pouvoir de se prononcer sur la conformité de cette règle avec le droit européen de la concurrence.

Néanmoins, le Conseil supérieur des Professions économiques constate que les règles de conduite des professions économiques visent à interdire toute comparaison des services ou des honoraires avec ceux d'un confrère.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a également examiné les normes déontologiques et réglementations de certaines autres professions libérales. Le Conseil supérieur a pu constater, dans le cadre de cet examen, que pour ce qui concerne les mesures restrictives de la publicité, un grand nombre de différences subsistent.

- L'Ordre des Architectes permet une certaine forme de publicité pour autant que celle-ci soit objective, faite sous forme attractive et répandue avec mesure et circonspection<sup>58</sup>. La publicité a pour objectif de mettre en œuvre une plus grande notoriété de l'architecte et d'augmenter l'intérêt de clients potentiels. N'est pas licite, la publicité qui va à l'encontre des prescriptions du règlement de déontologie de la profession, de l'honneur et de la dignité de la profession, qui peut mettre en péril l'indépendance de l'architecte, ainsi que toute forme de publicité trompeuse, comparative ou génératrice de confusion.

57. Cf. supra.

58. La réglementation générale sur la publicité se trouve dans l'article 13 du règlement des devoirs de la profession compris dans l'arrêté royal du 18 avril 1985 approuvant le règlement pris par le Conseil national de l'Ordre des Architectes (M.B. 8 mai 1985). Cette disposition a été explicitée dans une recommandation relative à l'application de l'article 13 du règlement des devoirs de la profession, tel qu'approuvé par le Conseil national en séance du 16 juin 1989.

- L'Ordre des Médecins est beaucoup plus sévère envers ses membres. Le Code de déontologie médicale (version révisée en 1998), tel qu'arrêté par le Conseil national de l'Ordre des Médecins précise en son article 12 que :

« La publicité directe ou indirecte est interdite. La renommée d'un médecin est établie sur sa compétence professionnelle et sur sa droiture ».

Aucune mention ne peut être reprise dans des publications commerciales<sup>59</sup>.

- La proposition de code de déontologie de l'Institut Professionnel des Géomètres Experts Jurés du 30 avril 1999 adhère aussi au principe d'une extrême limitation de la diffusion d'informations publicitaires. L'article 23 mentionne, en effet, que « lorsque le Géomètre-Expert juré IPG fait publiquement état de ses services, il doit se limiter à la mention de son identité, son titre professionnel, les intitulés de ses diplômes ou certificats, son numéro d'inscription à l'IPG, ses coordonnées et son adresse professionnelles. Ces mentions doivent se faire avec tact et discrétion ».

- La Chambre nationale des Huissiers de Justice a aussi une position sévère en la matière. La directive relative à la publicité se réfère à cet égard à la position suivante :

« Seule une campagne d'information menée à l'initiative des organisations professionnelles peut s'envisager ; au risque d'être trop inféodé aux créanciers poursuivants, le huissier de justice ne peut organiser une campagne individuelle de promotion : son devoir de réserve et les exigences d'indépendance le lui interdisent »<sup>60</sup>.

Le président de la Chambre nationale des Huissiers de Justice a encore récemment, et après le 23 avril 2000, confirmé cette position. Dans un annuaire téléphonique, le huissier de justice peut uniquement mentionner des données générales et le texte ne peut pas s'écarter de la forme standard, que ce soit par soulignement, caractère plus grand, impression en gras, ...

Le Conseil supérieur n'a toutefois pas examiné si les huissiers de justice relèvent du champ d'application des titulaires de professions libérales ou s'ils doivent être considérés comme une catégorie à part parce qu'il exercent une fonction publique.

## E. La nouvelle réglementation applicable aux professions économiques

### E.1. Introduction

Au vu des évolutions internationales mentionnées ci-avant et des positions divergentes de certaines autorités régulatrices des titulaires des professions libérales, le Conseil supérieur des Professions économiques encourage la rédaction de règles de conduite qui répondent aux besoins économiques actuels et qui sont en conformité avec les dispositions nationales et internationales. Il ressort, en effet, clairement de l'analyse indiquée ci-avant et des exemples cités ci-après, qu'il existe une nécessité pour les titulaires des professions économiques de disposer d'un cadre qui contribue à une clarification de leurs droits et obligations en matière de publicité. Le Conseil supérieur des Professions économiques soutient l'initiative du Comité Inter-Instituts destinée à fournir aux membres des différentes professions économiques des règles de conduite offrant un point de repère.

Cette position avait aussi été défendue précédemment lors de l'adoption des arrêtés royaux relatifs à la déontologie des réviseurs d'entreprises et ultérieurement des experts-comptables<sup>61</sup>. Dans ses avis à propos des dispositions relatives à la publicité, le Conseil supérieur a toujours utilisé une approche nuancée. Le Conseil supérieur identifie également cette nuance dans l'esprit des règles de conduite soumises pour avis.

Le Conseil supérieur soulève toutefois la question de savoir si, compte tenu des développements nationaux et internationaux en la matière, les différents Instituts ne doivent pas accomplir d'autres étapes et examiner les dispositions sur lesquelles reposent ces règles de conduite elles-mêmes, et, le cas échéant, élaborer une proposition d'adaptation.

59. Article 13, § 4 du Code de déontologie médicale (version révisée en 1998).

60. Chambre nationale des Huissiers de Justice, Directive relative à la publicité, C98/136 du 15 décembre 1998.

61. Voyez en la matière le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1989-1991, Avis relatif au règlement de discipline et au code de déontologie, CSR 90.05.D d.d. 30.09.1991, en particulier pp. 20-21 et Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, Rapport annuel 1993-1994, Avis relatif au projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, D. 22/12/94, en particulier pp. 61-62.

Cette étude peut se faire à la lumière de la nouvelle initiative législative qui a été prise en la matière. Dans le cadre de l'examen des règles de conduite mentionnées ci-avant, le Conseil supérieur a constaté qu'un projet de loi relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales a été déposé à la Chambre<sup>62</sup>.

Le projet de loi concerne toutes les professions libérales et par conséquent également les titulaires des professions économiques. L'objectif de ce projet de loi consiste à adapter la législation belge aux dispositions du droit européen en la matière et à obtenir un cadre au sein duquel les titulaires de professions libérales et, le cas échéant, les autorités régulatrices de ces professions doivent arrêter et exécuter l'exercice de leur profession sous un certain nombre d'aspects.

L'analyse des règles de conduite présentée ci-après tient également compte de ce projet de loi et précise à l'attention des différents Instituts comment ils doivent, le cas échéant, rectifier et/ou adapter leurs normes en matière de publicité.

## E.2. Quant à l'action de faire de la publicité

### E.2.1. Analyse générale

L'article 5 du projet de loi dispose que la publicité comparative est autorisée s'il est satisfait à un certain nombre de conditions. Le Conseil supérieur des Professions économiques observe, en la matière, que, bien que cela ne soit pas expressément mentionné dans le projet de loi, on peut partir du principe qu'étant donné que la publicité comparative est licite à certaines conditions, il doit en être à tout le moins également ainsi en ce qui concerne la publicité en général. Cette thèse est également défendue par le Conseil d'Etat qui énonce en la matière: «dès lors qu'il [le projet de loi] déclare licite la publicité comparative et interdit la publicité trompeuse, le projet de loi implique la reconnaissance du droit des professions libérales de faire de la publicité»<sup>63</sup>.

L'exposé des motifs confirme cette portée mais observe, en outre, qu'une autre législation peut être plus stricte et peut, par exemple, interdire la publicité dans certains cas. En effet, ce projet de loi ne régleme que la publicité trompeuse et la publicité comparative et ne vise pas à réglementer, d'une manière générale, la publicité<sup>64</sup>. L'exposé dit toutefois clairement qu'il doit s'agir dans ce cas d'une législation<sup>65</sup> et non pas d'autres formes de dispositions réglementaires.

Cette hypothèse découle également du droit européen. En effet, une interdiction absolue de faire de la publicité pour des services qui sont fournis par les titulaires de professions économiques semble plus contraignante que nécessaire pour la protection des consommateurs et des tiers intéressés en général. Moyennant une réglementation adéquate, telle que la directive relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, une alternative équivalente, impliquant moins de restrictions extrêmes pour les titulaires de professions économiques, peut être proposée.

Un problème particulier a trait à la publicité faite pour des missions légales. Le Conseil supérieur est d'avis qu'en la matière, la publicité peut mettre en péril la dignité et la déontologie de la profession concernée, mais que les dispositions actuelles relatives à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, d'une part, et les autres obligations déontologiques, d'autre part, offrent une protection suffisante. Sur la base d'un raisonnement *a contrario*, l'article 5, § 4 du projet de loi ne permet pas au demeurant que les autorités régulatrices d'une profession édictent une interdiction totale de faire de la publicité, fut-elle limitée à certaines prestations ou missions.

La publicité est définie à l'article 2, 4° du projet de loi dans le même sens qu'à l'article 22 de la loi sur les pratiques du commerce comme « toute forme de communication faite dans le cadre d'une profession libérale dans le but direct ou indirect de promouvoir la fourniture de biens ou de services, y compris les biens immeubles, les droits et les obligations et à l'exclusion des communications prescrites par la loi ».

62. Doc. Parl. 2000-2001, n°1469 du 24 octobre 2001.

63. Doc. Parl. 2000-2001, n°1469, p. 43.

64. Exposé des motifs, Doc. Parl. 2000-2001, n°1469, p. 8.

65. «Sans préjudice de l'application de lois plus contraignantes».



Les règles de conduite mentionnent dans l'introduction que la diffusion d'information objective est en principe autorisée. Pour être complet, le Conseil supérieur souhaite préciser que, selon lui, « l'information objective » relève de la notion de « publicité », telle que définie dans le projet de loi. La publicité a, en effet, une portée très large. STRAETMANS écrit à propos de la loi sur les pratiques du commerce que (traduction libre) « toute communication d'un vendeur aux consommateurs ou à d'autres vendeurs relève, *prima facie*, du concept de publicité »<sup>66</sup>. Bien que la définition reprise dans la loi sur les pratiques du commerce ne soit pas tout à fait similaire à celle du projet de loi mentionné ci-avant, entre autres parce que ce dernier parle de « toute forme de communication » alors que l'autre réglementation considère la publicité comme « la communication » elle-même, il semble qu'il n'y ait pas de raisons de ne pas considérer « l'information objective » comme une forme de communication au sens du projet de loi.

En outre, en 1991, le législateur a adapté la loi sur les pratiques du commerce en remplaçant « information » par « communication » dans le but d'étendre la notion de publicité. Il en résulte que toute l'information et partant aussi l'information objective relèvent de la notion de publicité au sens de la loi sur les pratiques du commerce<sup>67</sup>. Enfin, le Comité Inter-Instituts mentionne dans le titre « information publicitaire », ce dont il faut conclure que pareille information relève bien de la notion de « publicité ».

Dans l'introduction des « règles de conduite », il est fait référence à l'article 27 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 pour l'IRE, à l'article 31 de l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 pour l'IEC et à l'article 23 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 pour l'IPCF pour affirmer que les trois Instituts autorisent, en principe, la diffusion d'informations objectives par leurs affiliés. Alors que les deux premiers arrêtés royaux, ceux qui sont relatifs à l'IRE et à l'IEC, mentionnent expressément que le reviseur d'entreprise et l'expert-comptable<sup>68</sup> peuvent communiquer au public de l'information objective relative à leur cabinet, l'article 23 de l'arrêté royal du 23

décembre 1997 n'est pas aussi clair en la matière. En effet, il ressort du premier alinéa que les informations utiles sur les activités professionnelles, les compétences, les services et les honoraires du comptable<sup>69</sup> peuvent être fournies à toutes les personnes *qui le sollicitent*. L'offre spontanée d'information objective, dont traitent les règles de conduite, ne semble pas tomber dans le champ d'application de cette disposition.

Le troisième alinéa de l'article 23 de l'arrêté royal précise par ailleurs que « lorsqu'il fait publiquement état de ses services, le comptable doit se limiter à la simple mention de son identité, les intitulés de ses diplômes ou certificats, son numéro d'agrégation à l'IPC, ses coordonnées et son adresse professionnelles. Ces mentions doivent être faites avec discrétion et délicatesse. » Cette disposition concerne la manière dont la mention publique des services doit être effectuée. A ce propos, le Conseil supérieur souhaite que ces indications relèvent toutes de la catégorie des mentions de « l'information objective autorisée », telle que définie par les « règles de conduite ». Toutefois, on trouve d'autres indications dans les « règles de conduite », telles que les heures d'ouverture du cabinet, les domaines professionnels dans lesquels le titulaire de la profession est actif, ... qui ne font pas l'objet d'une mention au sens de l'article 23, alinéa 3 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997. Une lecture stricte de l'article 23 semble dès lors ne pas permettre que le comptable puisse émettre *de sa propre initiative* toutes les indications d'information objective mentionnées par les « règles de conduite ».

Le cas échéant, on peut argumenter de ce que ces dernières mentions sont permises par les articles 24, 25 et 26 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997. Il faut néanmoins observer, dans ce cas, que ces mentions ne peuvent être indiquées que sur les documents tels que le papier à lettres, les cartes de visite, les notes d'honoraires et les documents de travail ou sur la plaque professionnelle alors que les « règles de conduite » sont applicables « quel que soit le média utilisé ». En outre, ni l'article 24, ni l'article 25 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 ne

66. G. STRAETMANS, « Reclame: Article 22 », *Articlesgewijze Commentaar Handels- en Economisch Recht – Handelspraktijken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, p. 7, n°6.

67. Voir à ce sujet A. PUTTEMANS, « Le public et la pub – Les tours et les contours juridiques de la publicité », *T.B.H.* 1997, (402), pp. 405-405.

68. Dans un nouvel arrêté royal il faudra aussi faire référence au conseil fiscal.

69. Ainsi que du comptable-fiscaliste agréé.

mentionnent la possibilité d'utiliser des «photographies des associés, des collaborateurs et du cabinet», ce qui est expressément autorisé par les «règles de conduite».

Le Conseil supérieur en déduit que la diffusion d'informations objectives, sur propre initiative, par le comptable (fiscaliste) agréé n'est pas une possibilité de principe ainsi qu'il est proposé dans le deuxième paragraphe de l'introduction des «règles de conduite». Il peut plutôt être fait mention d'une impossibilité de principe de fournir de l'information objective.

Le Conseil supérieur recommande à l'IPCF de prendre en la matière l'initiative pour adapter l'arrêté royal du 23 décembre 1997.

#### E.2.2. La directive en matière de commerce électronique

Le 8 juin 2000, le Parlement européen et le Conseil ont approuvé la directive 2000/31/CE relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur<sup>70</sup>. Le Conseil supérieur observe que cette directive consacre une attention particulière à la communication commerciale qui fait partie d'un service de la société de l'information, qui est rendu par les professions réglementées. Cette communication commerciale doit satisfaire à certaines conditions minimales, telles que, notamment, le caractère reconnaissable de cette communication, le caractère identifiable du dispensateur et le caractère reconnaissable des propositions.

La directive exige, en particulier, que «l'utilisation de communications commerciales qui font partie d'un service de la société de l'information fourni par un membre d'une profession réglementée, ou qui constituent un tel service, soit autorisée sous réserve du respect des règles professionnelles visant, notamment, l'indépendance, la dignité et l'honneur de la profession ainsi que le secret professionnel et la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession»<sup>71</sup>.

Les articles 10 à 16 du projet de loi veulent transposer cette directive dans le droit national pour ce qui concerne les titulaires de professions libérales.

Le Conseil supérieur est d'avis que cette communication commerciale est très proche de la publicité en général. Le Conseil supérieur estime dès lors nécessaire que les Instituts se penchent sur la question de savoir, d'une part, si des règles de conduite en matière d'utilisation de la communication commerciale, telles qu'arrêtées dans la directive 2000/31/CE et dans le projet de loi, doivent être développées, et, si oui, lesquelles, et, d'autre part, quelle est la nature des adaptations à apporter au cadre réglementaire.

#### E.3. Quant à la publicité trompeuse

Il est précisé dans le projet de loi que toute publicité trompeuse est interdite aux professions libérales. La définition de la notion de publicité trompeuse est basée sur l'article 1, 3° de la loi du 21 octobre 1992 relative à la publicité trompeuse pour les professions libérales. L'article 3 du projet de loi précise à cet égard qu'il faut entendre par publicité trompeuse «une publicité qui, d'une manière quelconque, y compris sa présentation, induit en erreur ou est susceptible d'induire en erreur les personnes auxquelles elle s'adresse ou qu'elle touche et qui, en raison de son caractère trompeur, est susceptible d'affecter leur comportement économique ou qui, pour ces raisons, porte préjudice ou est susceptible de porter préjudice à un concurrent». Cette définition s'exprime de la même manière que celle de la directive européenne<sup>72</sup>.

La loi sur les pratiques du commerce interdit également la publicité trompeuse. Dans la mesure où cette loi, qui ne donne pas de critère d'appréciation et où le contrôle de la jurisprudence est effectué<sup>73</sup> au moyen de la référence au «consommateur doté d'une pouvoir de discernement moyen»<sup>74</sup>, sous l'angle spécifique de personnes auxquelles s'adresse la publicité ou qui les touche, il convient d'examiner l'appréciation de manière à savoir si la publicité d'un titulaire de

70. JOCE L 178, 17 juillet 2000, pp. 1-16.

71. Article 8, § 1er de la directive 2000/31/CEE.

72. Cf. supra.

73. Mais pas exclusivement, voir Liège 13 octobre 1998, *Jaarboek Handelspraktijken* 1998, 380: «La LPCC a pour vocation de mettre à l'abri les consommateurs les moins avertis ...».

74. G. STRAETMANS, «Reclame: Article 23», *Articlesgewijze Commentaar Handels- en Economisch Recht – Handelspraktijken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, p. 11. Pour des exemples, voyez Prés. Comm Bruxelles 29 décembre 1997, *Jaarboek Handelspraktijken* 1997, Antwerpen, Kluwer, 1998, p. 214; Bruxelles 25 septembre 1998, *Jaarboek Handelspraktijken* 1998, Antwerpen, Kluwer, 1999, p. 85.

profession libérale est trompeuse. Des jugements et arrêts plus récents qui traitent de la publicité trompeuse dans la loi sur les pratiques du commerce prennent toutefois également comme critère les groupes cibles évoqués ci-avant<sup>75</sup>.

Le projet de loi est innovateur dans la mesure où il donne un troisième critère, en plus des personnes auxquelles s'adresse la publicité ou qui les touche<sup>76</sup>. Il s'agit de l'appréciation selon laquelle la publicité cause ou peut causer, du fait de son caractère trompeur, un dommage à un concurrent.

L'appréciation du caractère trompeur de la publicité est formulée à l'article 4 du projet. En cela, tous les éléments seront pris en considération et plus précisément les indications concernant les points suivants :

- « a) les caractéristiques des biens ou services, telles que leur disponibilité, leur nature, leur exécution, leur composition, le mode et la date de fabrication ou de prestation, leur caractère approprié, leurs utilisations, leur quantité, leurs spécifications, leur origine géographique ou commerciale, les résultats qui peuvent être attendus de leur utilisation, les résultats et les caractéristiques essentielles des tests ou contrôles effectués sur les biens ou les services;
- b) le prix ou son mode d'établissement et les conditions de fourniture des biens ou de prestation des services;
- c) la nature, les qualités et les droits de l'annonceur, tels que son identité et son patrimoine, ses qualifications et ses droits de propriété industrielle, commerciale ou intellectuelle, ou les prix qu'il a reçus et ses distinctions.

*En outre, il sera tenu compte des omissions d'informations essentielles aux points a), b) et c) du premier alinéa. »*

Ces critères d'appréciation sont les mêmes que ceux qui étaient énumérés par la directive européenne<sup>77</sup>.

Le Conseil supérieur constate que cette approche destinée à apprécier le caractère trompeur s'écarte de l'approche de la loi sur les pratiques du commerce. Dans cette loi, en effet, les caractéristiques d'un service sont décrites comme « les

*avantages d'un service, notamment au point de vue de ses propriétés, des résultats qui peuvent être attendus de son utilisation, des conditions auxquelles il peut être obtenu, notamment le prix ou son mode d'établissement et les caractéristiques essentielles des tests ou contrôles effectués sur le service et des services qui l'accompagnent »*<sup>78</sup>.

La constatation selon laquelle ni dans la rédaction actuelle des différents règlements de déontologie des professions économiques, ni dans les « règles de conduite » il est fait référence à une interdiction de la publicité trompeuse est toutefois d'une plus grande importance. Les « règles de conduite » renvoient à différents endroits aux formes interdites de diffusion de l'information publicitaire qui peuvent être définies comme trompeuses. Le Conseil supérieur fait ici, par exemple, référence à (traduction libre) « la diffusion d'informations qui, d'une manière fautive, mensongère ou irrégulière, crée des attentes ou fait apparaître des résultats favorables » et à (traduction libre) « des déclarations qui peuvent tromper le destinataire ou le désorienter » ainsi que (traduction libre) « le fait de citer, à tort, la qualité d'expert ou de spécialiste dans un domaine bien déterminé ». Le Conseil supérieur estime qu'il importe d'insister, d'une manière générale, dans les règles de conduite, sur le fait que cette forme de publicité est interdite.

#### E.4. Quant à l'action de faire de la publicité comparative

##### E.4.1. Le concept de publicité comparative

La publicité comparative est « toute publicité qui, explicitement ou implicitement, identifie un concurrent ou des biens ou services offerts par un concurrent »<sup>79</sup>. Cette définition du projet de loi est identique à la définition européenne de la publicité comparative.

##### E.4.2. La publicité comparative dans les règles de conduite

Les règles de conduite interdisent la diffusion d'information publicitaire de nature comparative et plus précisément (traduction libre) :

75. Voyez pour quelques exemples G. STRAETMANS, « Reclame: Article 23 », *Articelsgewijze Commentaar Handels- en Economisch Recht – Handelspraktijken*, Antwerpen, Kluwer, 1998, pp. 13-15.

76. L'absence de ce troisième critère dans la loi sur les pratiques du commerce s'explique en partant du principe que cet article relatif à la publicité est principalement orienté vers la protection du consommateur et non vers la protection du concurrent.

77. L'article 3 de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de publicité trompeuse, *JOCE* L 250 du 19 septembre 1984, pp. 17-20.

78. Article 23, 2° de la loi sur les pratiques du commerce.

79. Article 5, § 2 du projet de loi.

«la comparaison de ses propres services et/ou honoraires avec ceux d'un confrère».

Cette interdiction est fondée sur les normes déontologiques qui sont contenues dans les différents arrêtés royaux. L'article 27 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 et l'article 31 de l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 mentionnent qu'il ne peut en aucun cas être fait «référence à des éléments, comparatifs ou non, de tarif ou de qualité». L'article 23 de l'arrêté royal du 23 décembre 1997 mentionne l'interdiction «de présenter spontanément des informations». Sur la base du paragraphe mentionné supra E.2. relatif au fait de faire de la publicité en général, on peut dire qu'il est également interdit aux comptables et aux comptables-fiscalistes de faire de la publicité comparative.

Les règles de conduite constituent dès lors une explicitation des règles générales qui ont été fixées dans les normes déontologiques. Ces normes interdisent la publicité comparative.

E.4.3 L'appréciation dans l'optique du projet de loi ainsi que de la réglementation et de la jurisprudence européennes

L'article 5, § 2 du projet de loi précise, sans préjudice de l'application de lois plus contraignantes, que, pour autant que la comparaison est concernée, la publicité comparative est licite s'il est satisfait à certaines conditions. Les conditions auxquelles la publicité comparative doit répondre sont entièrement fondées sur celles qui sont mentionnées à l'article 3 a) de la directive 84/450/CEE du Conseil du 10 septembre 1984, telle que modifiée par la directive 97/55/CE<sup>80</sup>.

Au cas où il s'agit d'une comparaison faisant référence à des offres spéciales, la publicité doit «indiquer de manière claire et non équivoque la date à laquelle l'offre spéciale prend fin ou, le cas échéant, le fait qu'elle vaut jusqu'à épuisement des biens ou services et, si l'offre spéciale n'a pas encore commencé, la date du début de la période pendant laquelle un prix spécial ou d'autres conditions spécifiques sont applicables»<sup>81</sup>. Cette disposition aussi a été

reprise sur la base de la directive européenne.

Contrairement à l'interdiction actuelle de faire de la publicité comparative, telle qu'édictée dans les différents arrêtés royaux, la loi part d'une admissibilité de principe.

Le dernier paragraphe de l'article 5 du projet mérite une attention particulière. Ce paragraphe précise que, par dérogation au § 2, les autorités professionnelles peuvent, par une décision ratifiée par le Roi, interdire ou restreindre la publicité comparative dans la mesure nécessaire pour préserver la dignité et la déontologie de la profession libérale concernée.

Le Conseil supérieur des Professions économiques estime nécessaire d'expliquer brièvement cette disposition. A la lumière des développements européens, il ne semble plus possible que les autorités régulatrices des professions édictent une interdiction totale de la publicité comparative. Cette position est partagée par le Conseil d'Etat qui dit dans son avis que «bien que la possibilité de prévoir des interdictions ou des restrictions à l'autorisation de la publicité comparative pour les professions libérales soit expressément prévue par l'article 7, paragraphe 5 de la directive 84/450/CEE précitée. Il semble que cette possibilité soit relativement réduite. En effet, l'article 7, paragraphe 5 dispose que les interdictions ou les restrictions doivent se faire «dans le respect des dispositions du traité». Dans une décision du 7 avril 1999, la Commission européenne a estimé qu'une disposition du Code de conduite (...) interdisant la publicité comparative était contraire à l'article 81 du traité.»

Le Conseil supérieur soutient la conception du Conseil d'Etat dans la mesure où elle montre l'impossibilité d'édicter une interdiction absolue par arrêté royal<sup>82</sup>.

Il convient de poser la question de savoir quelle peut être l'étendue des mesures qui concernent la dignité et la déontologie de la profession et qui peuvent limiter la publicité comparative. On peut, à cet effet, en revenir à un critère qui a été donné par la Commission européenne: les dispositions doivent être nécessaires

80. Cf. supra.

81. Article 5, § 3 du projet de loi.

82. Une certaine doctrine est toutefois d'un autre avis. SWENNEN dit en effet que (traduction libre) «les organisations professionnelles doivent, dès le moment où la directive doit être exécutée, avoir instauré une interdiction explicite ou avoir permis la publicité comparative. Comme une interdiction a été instaurée, il faut, pour une bonne exécution de la directive, que cela ait lieu explicitement. Cela doit se faire par voie de réglementation, partant dans un règlement; un usage constant ou une «jurisprudence» constante n'y suffisent pas». L'auteur observe toutefois lui-même plus loin qu'une (traduction libre) «interdiction ou une restriction doit être conforme aux règles du Traité (CE), et notamment aussi aux dispositions relatives aux ententes qui décident d'interdire les associations d'entreprises qui restreignent la concurrence» (H. SWENNEN, «Vergelijkende reclame in de Wet Handelspraktijken», S.E.W. 2000, (190), p. 201).

pour garantir la responsabilité et l'indépendance, protéger le secret professionnel ou prévenir les déclarations fausses et trompeuses ou les conflits d'intérêts.

Les conditions auxquelles doit répondre la publicité comparative sont arrêtées de façon très détaillée dans le projet de loi. Les normes générales de la déontologie restent, en outre, d'application. Ceci n'empêche pas qu'il y ait une place pour certaines formes de publicité comparative, qui sont autorisées selon la lettre de la loi, et pour examiner dans quelle mesure ces formes de publicité mettent en péril la dignité et la déontologie de la profession<sup>83</sup>. *Le Conseil supérieur observe, d'une manière générale, que les prestations fournies par les titulaires des professions économiques ainsi que leurs caractéristiques intrinsèques ne peuvent être comparées que dans une mesure limitée.*

Le Conseil supérieur souhaite par ailleurs relever que la publicité comparative conforme au projet de loi peut aussi toucher des prestations qui sont fournies par les titulaires de professions économiques qui sont membres des différents Instituts. Le Conseil supérieur est d'avis que le Comité Inter-Instituts doit examiner dans quelle mesure des normes uniformes doivent être rédigées.

Le Conseil supérieur insiste auprès des Instituts pour qu'ils examinent d'urgence la nécessité de revoir les normes existantes. En effet, la disposition relative à l'insertion d'une interdiction de la publicité comparative a été écrite dans le projet de loi en temps « actuel ». La question se pose de savoir si les dispositions qui sont en vigueur en ce moment le restent jusqu'à ce que les « autorités professionnelles » auront transmis une nouvelle proposition au Roi. Sur la base de l'absence de toute disposition relative à l'entrée en vigueur de la loi ainsi qu'au sujet du maintien des dispositions qui sont d'application à ce jour, on peut admettre que l'actuelle disposition d'interdiction absolue disparaîtra le dixième jour suivant la publication au Moniteur belge. Tant qu'aucune décision n'aura été prise par les différentes autorités professionnelles et ratifiée par le Roi, il sera permis aux professions libérales de faire de la

publicité comparative dans le respect des conditions imposées dans la loi.

*Le Conseil supérieur des Professions économiques recommande de ne pas revoir la rédaction actuelle des « règles de conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques » relatives à la publicité comparative dans la seule optique des constatations mentionnées ci-avant.*

*Le Conseil supérieur des Professions économiques recommande également d'étendre l'examen mentionné ci-dessus à l'analyse des arrêtés royaux dans la mesure où ils traitent de la publicité, et ce, à la lumière de la modification des dispositions légales relatives à la publicité comparative qui est en préparation.*

## E.5. Quant à l'indication des tarifs

### E.5.1. Indication générale des tarifs

Dans les « règles de conduite », deux dispositions sont consacrées aux tarifs. La première précise qu'il est interdit de faire mention des tarifs qui sont pratiqués. La seconde mentionne qu'il est interdit de comparer ses propres honoraires avec ceux d'un confrère.

Il convient de déduire de la décision de la Commission européenne et de la jurisprudence du Tribunal de Première Instance que l'interdiction de la publication des tarifs ne peut être maintenue plus longtemps.

Une publication doit toutefois répondre au moins aux restrictions légales.

### E.5.2. Comparaison des tarifs

En ce qui concerne la comparaison des tarifs, une interdiction absolue ne semble pas non plus conforme aux règles européennes. En effet, Le Tribunal de Première Instance semble suivre la thèse de la Commission européenne pour ce qui concerne la difficulté de comparer objectivement les prix. Cette difficulté trouve une réponse dans « *les conditions cumulatives strictes qui doivent être réunies*

83. Voir aussi A.-M. VAN DEN BOSSCHE, «Voor economische vrijheid en mededingingsrecht: hoe vrij is de plichtleer in het beperken van de economische keuzevrijheid van vrije beroepers?», T.P.R. 2000, pp. 36-37, n°42.

*pour qu'une publicité comparative soit licite en vertu de la directive* »<sup>84</sup>.

Une des principales dispositions du projet de loi en la matière est la condition par laquelle doivent être comparées « *objectivement une ou plusieurs caractéristiques essentielles, pertinentes, vérifiables et représentatives de ces produits et services, dont le prix peut faire partie* » (article 5, § 2, 3° du projet de loi).

Une lecture stricte de cette disposition permet de dire qu'il est possible qu'une seule caractéristique, notamment le prix, puisse être comparée. Toutefois les autres dispositions du projet de loi doivent toujours être également respectées. Ceci s'applique, en particulier, à la disposition selon laquelle il doit s'agir d'une comparaison de prix avec « *des biens ou services répondant aux mêmes besoins ou ayant le même objectif* » (article 5, § 2, 2° du projet de loi). En outre, il faut tenir compte de la constatation selon laquelle la restriction à un seul point de comparaison, à savoir le prix, ne puisse pas conduire à ce que l'utilisateur puisse être trompé du fait que d'autres caractéristiques essentielles sont omises<sup>85</sup>. La bonne renommée d'un concurrent ne peut pas non plus être violée et la publicité comparative ne peut pas s'exprimer de manière réductrice à propos des noms, des autres caractéristiques distinctives, biens, services, activités ou circonstances d'un concurrent. En outre, le Conseil supérieur constate que la tarification des prestations, ainsi que l'ampleur des prestations qui sont fournies par les professions économiques, font souvent l'objet d'accords discrets et individuels avec la clientèle.

Pour qu'une comparaison des prix soit possible, les titulaires de professions économiques doivent dès lors également connaître le montant des honoraires ou le prix demandé par les autres membres

de la profession pour les biens ou services répondant aux mêmes besoins ou ayant le même objectif.

Le Conseil supérieur observe également que selon une lecture stricte de la loi, il est aussi possible que les titulaires de professions économiques qui relèvent des différents Instituts comparent les prix. Le Conseil supérieur invite également, à ce propos, le Comité Inter-Instituts à se concerter en la matière pour savoir si des réglementations complémentaires sont utiles et/ou nécessaires.

#### E.6. Sanctions

Le projet de loi mentionne, comme auparavant la loi sur la publicité trompeuse, que certaines personnes, parmi lesquelles tout intéressé et les autorités régulatrices, peuvent tenter une action en cessation devant le président du tribunal de première instance. En outre, les dispositions du Livre I<sup>er</sup> du Code pénal sont d'application aux infractions aux dispositions du projet de loi.

Ce régime n'est pas nouveau dans la mesure où, pour la publicité trompeuse, les mêmes sanctions et la même procédure ont été reprises dans la loi du 21 octobre 1992. Néanmoins, il semble opportun au Conseil supérieur que les différents Instituts et, le cas échéant, le Comité Inter-Instituts se penchent sur les problèmes qui surgissent à propos de la relation entre les obligations déontologiques auxquelles sont soumises les titulaires de professions économiques et les obligations légales qui prévalent en la matière, entre autres lorsqu'un professionnel définit une forme de publicité qui s'oppose éventuellement aux dispositions légales et aux normes déontologiques.

84. Tribunal de Première Instance, arrêt du 28 mars 2001, affaire T-144/99 IMA c. Commission, numéro 123.

85. Au niveau européen, la Cour de Justice a déjà jugé à propos de pareilles formes de publicité qu'elles étaient trompeuses (C.J.C.E. 25 février 1992, affaire C-203/90, Gutshof-Ei, Jur. 1992, I-1024 et pour un commentaire voir G. STRAETMANS, *Consument en markt*, Antwerpen, Kluwer, 1998, pp. 420-429).

## Annexes

### ANNEXE 1

#### Règles de concurrence applicables aux entreprises reprises dans le Traité d'Amsterdam

##### « Article 81 (ex-article 85)

1. Sont incompatibles avec le marché commun et interdits tous accords entre entreprises, toutes décisions d'associations d'entreprises et toutes pratiques concertées, qui sont susceptibles d'affecter le commerce entre États membres et qui ont pour objet ou pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché commun, et notamment ceux qui consistent à :

- a) fixer de façon directe ou indirecte les prix d'achat ou de vente ou d'autres conditions de transaction,
- b) limiter ou contrôler la production, les débouchés, le développement technique ou les investissements,
- c) répartir les marchés ou les sources d'approvisionnement,
- d) appliquer, à l'égard de partenaires commerciaux, des conditions inégales à des prestations équivalentes en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence,
- e) subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation, par les partenaires, de prestations supplémentaires qui, par leur nature ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats.

2. Les accords ou décisions interdits en vertu du présent article sont nuls de plein droit.

3. Toutefois, les dispositions du paragraphe 1 peuvent être déclarées inapplicables :

- à tout accord ou catégorie d'accords entre entreprises,
  - à toute décision ou catégorie de décisions d'associations d'entreprises
- et
- à toute pratique concertée ou catégorie de pratiques concertées qui contribuent à améliorer la production ou la distribution des produits ou à promouvoir le progrès technique ou économique, tout en réservant aux utili-

sateurs une partie équitable du profit qui en résulte, et sans :

- a) imposer aux entreprises intéressées des restrictions qui ne sont pas indispensables pour atteindre ces objectifs,
- b) donner à des entreprises la possibilité, pour une partie substantielle des produits en cause, d'éliminer la concurrence.

##### Article 82 (ex-article 86)

Est incompatible avec le marché commun et interdit, dans la mesure où le commerce entre États membres est susceptible d'en être affecté, le fait pour une ou plusieurs entreprises d'exploiter de façon abusive une position dominante sur le marché commun ou dans une partie substantielle de celui-ci.

Ces pratiques abusives peuvent notamment consister à :

- a) imposer de façon directe ou indirecte des prix d'achat ou de vente ou d'autres conditions de transaction non équitables;
- b) limiter la production, les débouchés ou le développement technique au préjudice des consommateurs,
- c) appliquer à l'égard de partenaires commerciaux des conditions inégales à des prestations équivalentes, en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence,
- d) subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation, par les partenaires, de prestations supplémentaires qui, par leur nature ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats.

##### Article 83 (ex-article 87)

1. Les règlements ou directives utiles en vue de l'application des principes figurant aux articles 81 et 82 sont établis par le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen.

2. Les dispositions visées au paragraphe 1 ont pour but notamment :

- a) d'assurer le respect des interdictions visées à l'article 81, paragraphe 1, et à l'article 82, par l'institution d'amendes et d'astreintes,
- b) de déterminer les modalités d'application de l'article 81, paragraphe 3, en tenant compte de la nécessité, d'une part, d'assurer une surveillance efficace et, d'autre part, de simplifier dans toute la mesure du possible le contrôle administratif,
- c) de préciser, le cas échéant, dans les diverses branches économiques, le champ d'application des dispositions des articles 81 et 82,
- d) de définir le rôle respectif de la Commission et de la Cour de justice dans l'application des dispositions visées dans le présent paragraphe,
- e) de définir les rapports entre les législations nationales, d'une part, et, d'autre part, les dispositions de la présente section ainsi que celles adoptées en application du présent article.

**Article 84** (ex-article 88)

Jusqu'au moment de l'entrée en vigueur des dispositions prises en application de l'article 83, les autorités des États membres statuent sur l'admissibilité d'ententes et sur l'exploitation abusive d'une position dominante sur le marché commun, en conformité du droit de leur pays et des dispositions des articles 81, notamment paragraphe 3, et 82.

**Article 85** (ex-article 89)

1. Sans préjudice de l'article 84, la Commission veille à l'application des principes fixés par les articles 81 et 82. Elle instruit, sur demande d'un État membre ou d'office, et en liaison avec les

autorités compétentes des États membres qui lui prêtent leur assistance, les cas d'infraction présumée aux principes précités. Si elle constate qu'il y a eu infraction, elle propose les moyens propres à y mettre fin.

2. S'il n'est pas mis fin aux infractions, la Commission constate l'infraction aux principes par une décision motivée. Elle peut publier sa décision et autoriser les États membres à prendre les mesures nécessaires, dont elle définit les conditions et les modalités pour remédier à la situation.

**Article 86** (ex-article 90)

1. Les États membres, en ce qui concerne les entreprises publiques et les entreprises auxquelles ils accordent des droits spéciaux ou exclusifs, n'édicent ni ne maintiennent aucune mesure contraire aux règles du présent traité, notamment à celles prévues aux articles 12 et 81 à 89 inclus.

2. Les entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles du présent traité, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie. Le développement des échanges ne doit pas être affecté dans une mesure contraire à l'intérêt de la Communauté.

3. La Commission veille à l'application des dispositions du présent article et adresse, en tant que de besoin, les directives ou décisions appropriées aux États membres. »



## ANNEXE 2

**Article 10 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.**

1. Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de frontière. Le présent article n'empêche pas les Etats de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations.

2. L'exercice de ces libertés comportant des devoirs et des responsabilités peut être soumis à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions, prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui, pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire.

## ANNEXE 3

**IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (January 1998)****SECTION 14****Advertising and Solicitation**

14.1 Whether or not **advertising** \* and **solicitation** \* by individual professional accountants in public practice are permitted is a matter for member bodies to determine based upon the legal, social and economic conditions in each country.

14.2 When permitted, such advertising and solicitation should be aimed at informing the public in an objective manner and should be decent, honest, truthful and in good taste. Solicitation by the use of coercion or harassment should be prohibited.

14.3 Examples of activities which may be considered not to meet the above criteria include those that:

- (a) create false, deceptive or unjustified expectations of favorable results;
- (b) imply the ability to influence any court, tribunal, regulatory agency or similar body or official;
- (c) consist of self-laudatory statements that are not based on verifiable facts;
- (d) make comparisons with other professional accountants in public practice;
- (e) contain testimonials or endorsements;
- (f) contain any other representations that would be likely to cause a reasonable person to misunderstand or be deceived; and
- (g) make unjustified claims to be an expert or specialist in a particular field of accountancy.

14.4 A professional accountant in public practice in a country where advertising is permitted should not seek to obtain an advantage by advertising in newspapers or magazines published or distributed in a country where advertising is prohibited. Similarly, a professional accountant in public practice in a country where advertising is prohibited should not advertise in a newspaper or magazine published in a country where advertising is permitted.

14.5 In situations where professional accountants in public practice in their international cross border activities violate the provisions of paragraph 14.4, contact should take place between the member body in the country in which the violation takes place and the member body of the home country of the professional accountant in public practice to ensure that the member body in the home country is made aware of such violation.

14.6 It is clearly desirable that the public should be aware of the range of services available from a professional accountant. Accordingly there is no objection to a member body communicating such information to the public on an institutional basis, i.e., in the name of the member body.

#### ANNEXE 4

##### **Paraphrasage (en néerlandais) de l'article 2 de la Loi relative à la Concurrence du 5 août 1991, tel que rédigé par la Fédération des Professions libérales et intellectuelles**

Art. 2 §1. Zijn verboden alle overeenkomsten tussen beoefenaars van vrije beroepen, alle besluiten van hun Ordes, instituten of beroepsorganisaties en alle onderling afgestemde feitelijke gedragingen welke ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Belgische betrokken markt of op een wezenlijk deel ervan merkbaar wordt verhinderd, beperkt of vervalst en met name die welke bestaan in:

- a. het rechtstreeks of zijdelings bepalen van de aan- of verkoopprijzen of van andere contractuele voorwaarden;
- b. het beperken of controleren van de productie, de afzet, de technische ontwikkeling of de investeringen;
- c. het verdelen van de markten of van de voorzieningsbronnen;
- d. het ten opzichten van handelspartners toepassen van ongelijke voorwaarden bij gelijkwaardige prestaties, hen daarmee nadeel berokkenend bij de mededinging;
- e. het afhankelijk stellen van het sluiten van overeenkomsten, van de aanvaarding door de handelspartners van bijkomende prestaties welke naar hun aard of volgens het handelsgebruik geen verband houden met het onderwerp van deze overeenkomsten.

§2. De krachtens dit artikel verboden overeenkomsten of besluiten zijn van rechtswege nietig.

§3 De bepalingen van §1 van dit artikel kunnen echter buiten toepassing worden verklaard:

- voor elke overeenkomst of groep van overeenkomsten tussen beoefenaars van vrije beroepen;
- voor elk besluit of groep van besluiten van hun Ordes, instituten of beroepsorganisaties, en
- voor elke onderling afgestemde feitelijke gedraging of groep van gedragingen die bijdragen tot verbetering van de productie of van de verdeling of tot verbetering van de technische of eco-

nomische vooruitgang of die de kleine en middelgrote ondernemingen de mogelijkheid bieden om hun concurrentiepositie op de betrokken markt of op de internationale markt te verstevigen, mits een billijk aandeel in de daaruit voortvloeiende voordelen de gebruikers ten goede komt, en zonder nochtans aan de betrokken onderneming:

- a. beperkingen op te leggen welke voor het bereiken van deze doelstellingen niet onmisbaar zijn;
- b. de mogelijkheid te geven, voor een wezenlijk deel van de betrokken diensten de mededinging uit te schakelen.

## ANNEXE 5

### Proposition de règlement de l'Association des barreaux flamands

#### Artikel 1

De advocaat mag publiciteit voeren of laten voeren, voor zover deze niet in strijd is met enige rechtsnorm, in het bijzonder met dit reglement.

#### Artikel 2

Het is de advocaat niet toegestaan vergelijkende of misleidende publiciteit te voeren.

#### Artikel 3

1. Het is de advocaat niet toegestaan in een lopende zaak bewust en onuitgenodigd cliënteel dat door een ander advocaat wordt bijgestaan, door publiciteit af te werven of dat te pogen.

2. Het is de advocaat niet toegestaan publiciteit te voeren door een gepersonaliseerd dienstenaanbod voor een bepaalde zaak of een dossier, zonder daartoe te zijn uitgenodigd.

#### Artikel 4

Het is de advocaat niet toegestaan in publiciteit tot uitdrukking te brengen dat hij over een bijzondere deskundigheid in een of meerdere rechtsmateries beschikt, tenzij deze deskundigheid op grond van de door hem verworven kennis en/of ervaring aannemelijk kan worden gemaakt.

#### Artikel 5

1. Het is de advocaat niet toegestaan in publiciteit melding te maken van de behaalde resultaten, van het aantal zaken dat hij behandelt noch van zijn omzet of van een succespercentage, behalve wanneer dit gevraagd of verwacht wordt in een vergelijkend onderzoek of een gunningsprocedure.

2. Het is de advocaat evenmin toegestaan publiciteit te voeren over zaken die bij hem in behandeling zijn of zijn geweest, over de identiteit van zijn cliënt tenzij mits diens uitdrukkelijke toestemming, of over de aard en omvang van diens belangen.

#### Artikel 6

1. De publiciteit van de advocaat over zijn tarieven en voorwaarden dient ondubbelzinnig en duidelijk te zijn. Bij vermelding van tarieven in publiciteit dient in ieder geval duidelijk te zijn op welke diensten zij betrekking hebben en op welke wijze kosten in rekening worden gebracht, opdat de cliënt zich een volledig beeld kan vormen van kosten en erelonen.

2. Het is niet toegestaan in publiciteit enkel te verwijzen naar basis- of minimumprijzen.

3. De advocaat is gebonden door de door hem gepubliceerde tarieven en voorwaarden.

#### Artikel 7

Het is de advocaat niet toegestaan in publiciteit melding te maken van de door hem in het verleden of thans beklede ambten in de rechterlijke macht en uitgeoefende politieke mandaten.

#### TOELICHTING (uittreksel)

##### Artikel 2

De advocaat mag zich in zijn publiciteit wel onderscheiden van andere advocaten in het algemeen, maar vergelijkingen met andere bij naam aangeduide advocaten, of met advocaten die door de gebruikte termen identificeerbaar zijn, zijn uit den boze.

Gezien de advocaat de deontologische plicht heeft om, in het belang van de cliënt en van een goede rechtsbedeling, te streven naar minnelijke oplossingen, dient hij steeds de vereisten van de confraterniteit in acht te nemen, zodat zijn publiciteit geen inbreuk maakt op het streven van advocaten naar een onderlinge verhouding die berust op welwillendheid en vertrouwen.

Vervolgens dient verwezen naar de wet van 21 oktober 1992 betreffende de misleidende reclame inzake de vrije beroepen, die tot op heden, om evidente redenen, aan de aandacht van de advocatuur als beroepsgroep grotendeels is ontsnapt. Deze wet bepaalt dat door de stakingsrechter vastgestelde inbreuken door de griffie worden medegedeeld aan de tuchtrechtelijke overheden. De tekst van het reglement houdt in dat een inbreuk op deze wet *ipso facto* een deontologisch vergrijp uitmaakt.

**CONSEIL SUPERIEUR  
DES PROFESSIONS  
ECONOMIQUES**

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

**Avis du 18 juin 2002 rendu dans l'urgence, à propos de la  
problématique du co-commissariat, discutée en Commission  
des Finances et des Affaires économiques du Sénat**

# annexe XII

Monsieur le Professeur Paul DE GRAUWE  
Président de la  
Commission des Finances et des  
Affaires économiques du Sénat  
Place de la Nation 1  
1009 Bruxelles

Bruxelles, le 18 juin 2002

Monsieur le Président,

Dans le cadre des travaux de la Commission Finances et Affaires économiques du Sénat, la problématique du co-commissariat a été évoquée à la suite d'amendements introduits à ce propos par Monsieur le Sénateur François ROELANTS DU VIVIER.

Déférant à votre demande, vous trouverez ci-après un certain nombre d'observations émises par le Conseil supérieur. Compte tenu de l'extrême urgence invoquée, le présent avis se limite à aborder les lignes directrices de la problématique du co-commissariat ainsi qu'un certain nombre de questions techniques, significatives et inhérentes à une telle proposition. Le présent avis a été conçu de manière à apporter un certain nombre d'éléments qui peuvent être utiles aux débats menés au sein de votre Commission.

Le Conseil supérieur est un organisme indépendant, composé de membres nommés par le Roi et ayant pour mission légale<sup>1</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Parlement, au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques (reviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables et comptables-fiscalistes agréés).

Les membres du Conseil supérieur souhaitent tout d'abord attirer votre attention sur l'importance et le caractère novateur que revêtent les dispositions du projet de loi qui visent à renforcer l'indépendance des reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

On relèvera par ailleurs que la loi en projet est en tout point cohérente avec la recommandation européenne adoptée en la matière en mai 2002. A titre d'information, cette approche (interdiction de certaines prestations, dont la liste est susceptible d'être revue tant à la hausse qu'à la baisse) correspond également à celle retenue en la matière, en novembre 2000, par la *Securities and Exchange Commission* pour les sociétés cotées sur une des places boursières américaines.

Dans cette perspective, l'ouverture d'un débat aussi fondamental que le co-commissariat n'est-elle pas à même de retarder l'adoption par la Haute Assemblée du projet de loi dit de «*corporate governance*» alors que ce projet de loi (tel qu'adopté par la Chambre) permet précisément d'apporter de nombreuses réponses au souci des Parlementaires et du Gouvernement d'améliorer à très court terme la position indépendante des commissaires-(reviseurs) ?

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

Qui plus est, la problématique du co-commissariat débattue au sein de la Commission Finances et Affaires économiques du Sénat peut être qualifiée d'innovatrice même s'il est vrai que cette solution n'a été adoptée à ce jour que dans deux Etats-membres de l'Union européenne, à savoir la France et le Danemark.

Quant à la situation *de lege lata*, en Belgique rien n'empêche les sociétés de nommer un collège de réviseurs sur une base volontaire. C'est ce que fait au demeurant en moyenne une société belge sur huit cotée sur Euronext Brussels. Les entreprises publiques autonomes sont quant à elles tenues légalement de nommer un collège de commissaires.

De l'expérience en matière de co-commissariat que ce soit en Belgique ou à l'étranger, rien ne permet de conclure qu'imposer le co-commissariat dans certaines sociétés permettrait d'améliorer le statut de l'indépendance du commissaire en cas de prestation de missions complémentaires. Il convient à cet égard de souligner que lier l'obligation de co-commissariat à la prestation de missions complémentaires reviendrait *de facto* à admettre que l'orientation préconisée par la recommandation européenne de mai 2002 ne permet pas de répondre correctement au problème de l'indépendance du contrôleur légal des comptes en cas de prestation de missions complémentaires.

L'introduction d'un co-commissariat obligatoire dans certaines sociétés soulève par ailleurs un certain nombre de questions techniques délicates qu'il convient d'examiner de manière détaillée avant d'opter, le cas échéant, pour une extension du contrôle par deux commissaires d'une seule et même entité. On citera à titre d'exemples les questions suivantes :

- Quelles seraient les sociétés concernées ? Les sociétés ayant un conseil d'entreprise (environ 2.400 sociétés concernées), les sociétés cotées en bourse (environ 150 sociétés concernées) ou toutes les sociétés devant nommer un commissaire (environ 13.000 sociétés concernées) ?
- Quelle serait la durée du mandat du deuxième commissaire ? Alignement sur le premier ou trois ans à partir de la prestation de « non audit services » par l'autre commissaire ?
- Quel serait le nombre d'années pendant lesquelles le co-commissariat est obligatoire ? Cette obligation se termine-t-elle avec la fin du mandat du premier commissaire ?
- Quelles sont les modalités de nomination (convocation (ou non) d'une assemblée générale, délais dans lesquels une nomination doit intervenir, coûts supplémentaires (ou non) liés à cette nomination) ?
- Si un lien est effectué avec des « non audit services », qui va contrôler s'il y a ou non des « non audit services » prestés dans les sociétés ? Qui est responsable en cas de non-respect de l'obligation ?
- Quelle est la responsabilité de chaque commissaire ? S'agit-il d'une responsabilité solidaire ou la responsabilité est-elle partagée ?

Soit autant de questions extrêmement délicates, qui plus est, envisagées dans une perspective totalement nouvelle.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent dès lors laisser à votre appréciation la possibilité d'examiner la problématique du co-commissariat dans une proposition de loi distincte. Ceci permettrait aux membres de la Commission de procéder à l'audition d'un certain nombre de parties intéressées et de demander, le cas échéant, à des institutions, comme le Conseil supérieur des Professions économiques, de rassembler toute l'information voulue dans cette matière qui est véritablement « en friche ».

Le Conseil supérieur reste à votre disposition pour tout avis technique que vous souhaiteriez obtenir en la matière.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma haute considération.

Jean-Paul Servais  
Président

# annexe XIII

## A. Introduction

1. Directive 91/308/CEE du 10 juin 1991 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux (JOCE, L 166 du 28 juin 1991), telle que modifiée par la directive 2001/97/CE du 4 décembre 2001 (JOCE, L 344 du 28 décembre 2001).
2. Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux (*Moniteur belge*, 2 septembre 1993), telle que modifiée à différentes reprises. Cette loi n'a pas encore été adaptée à la suite de la publication de la directive 2001/97/CE du 4 décembre 2001 modifiant la directive 91/308/CEE.
3. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Le document consultatif du GAFI du 30 mai 2002 contenant les 40 recommandations (révisées) du GAFI, élaboré par le Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux, soumis pour avis, vise à adapter les recommandations du GAFI datant de 1990 et révisées une première fois en 1996. Ce texte doit être examiné simultanément avec les dispositions contenues dans la directive européenne 91/308/CEE, telle que modifiée par la directive 2001/97/CE<sup>1</sup> et sa transposition en droit belge<sup>2</sup>.

Le Conseil supérieur a pour mission légale<sup>3</sup> de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis

d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Président de la Cellule de traitement de l'information financière (CTIF) a demandé, le 1<sup>er</sup> juillet 2002, l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur ce document consultatif.

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

## B. Avis

### 1. Professions concernées

Le Conseil supérieur des Professions économiques constate avec satisfaction que les membres des professions économiques sont visés par le document du GAFI au titre d'«entreprises et professions non financières». En effet, le Conseil supérieur estime qu'ils doivent être considérés comme des «gatekeepers» au sens du document consultatif du GAFI.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant attirer l'attention sur l'importance d'élargir, à l'instar de la directive européenne 91/308/CEE, le champ d'application aux conseillers en matière fiscale, qui font parfois (tel est en tout cas la situation en Belgique) partie des professions économiques et qui jouent un rôle fondamental dans la transmission d'information auprès de la Cellule de renseignements financiers (CRF).

En ce qui concerne la question posée, de l'avis des membres du Conseil supérieur des Professions économiques, il est préconisé de suivre l'option 1. En d'autres termes, tous les comptables externes (y compris lorsque le comptable est un auditeur ayant une fonction légale d'audit) doivent être visés par la disposition.

### 2. Obligation de vigilance vis-à-vis de la clientèle

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques soutiennent la position du GAFI visant à soumettre les comptables externes (en Belgique, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables (externes), les conseils fiscaux (externes), les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés) aux mêmes obligations que les institutions financières, c'est-à-dire que les Recommandations 10 et 11 devraient leur être applicables.

En outre, le Conseil supérieur confirme son soutien à l'application de la norme fixée dans la Recommandation 12, à savoir que les membres des professions économiques doivent conserver les documents relatifs aux opérations et aux clients, pendant une période minimale de cinq ans.

### 3. Déclaration d'opérations suspectes et vigilance accrue

De l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques, les membres des professions économiques doivent être tenus de se conformer aux Recommandations 14 à 19, et en particulier en ce qui concerne la déclaration des opérations suspectes. Les membres du Conseil supérieur conviennent, qu'à l'instar de ce qui est applicable pour les avocats, ce concept devrait être étendu aux simples «opérations» pour les membres des professions économiques.

En ce qui concerne le cas particulier des auditeurs externes, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent de rendre obligatoire pour tous les auditeurs externes

la déclaration des opérations suspectes pour toutes leurs activités.

En outre, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment que lorsque un auditeur externe, un expert-comptable externe, un conseil fiscal externe, un comptable agréé ou un comptable-fiscaliste agréé est confronté à une tentative d'opération suspecte (au sens du point 3.7.3.3.), le professionnel devrait être tenu de déclarer cette tentative à la Cellule de renseignements financiers même si le professionnel décide de ne pas effectuer l'opération projetée.

Par contre, en ce qui concerne le pouvoir discrétionnaire dans la transmission ou non des déclarations d'opérations suspectes (DOS) à la CRF, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment qu'il faut permettre la possibilité que les DOS soient directement transmis à la CRF et qu'aucun pouvoir discrétionnaire des organismes professionnels ne soit institué. A l'aune de l'expérience belge pour les différentes professions économiques, il convient de souligner que cette transmission directe peut être considérée comme fructueuse.

En ce qui concerne la non-obligation de faire état d'une opération suspecte si les informations connexes ont été portées à la connaissance du professionnel dans des circonstances dans lesquelles il était tenu au secret professionnel, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention sur le fait qu'en Belgique, quasiment toutes les informations sont collectées sous le sceau du secret professionnel. Une telle disposition viderait dès lors l'ensemble des recommandations de leur sens et de leur utilité.

\* \*  
\*

Enfin, en ce qui concerne la possibilité d'informer les clients de l'introduction d'une déclaration, les membres du Conseil supérieur ne sont pas favorables à cette option dans la mesure où il existe un risque majeur que l'ensemble des preuves



soient détruites avant que la CRF n'ait terminé, voire entamé, ses investigations.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent dès lors de suivre l'option 2, à savoir ne pas autoriser l'«avertissement».

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques tiennent cependant à souligner que dans ce cas l'auditeur externe qui agit en tant que contrôleur légal des comptes se trouve dans une situation difficile dans la mesure où il pourrait être amené à attester des comptes sans réserves alors qu'il a introduit une déclaration auprès de la CRF en raison d'une suspicion. Dans la mesure où la suspicion devait se confirmer, le fait d'avoir délivré une attestation sans réserves alors que des pratiques criminelles et frauduleuses existaient dans l'entreprise pourrait nuire à la perception de la qualité du travail effectué par l'auditeur externe dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes.

Ce type de situation peut également concerner des experts-comptables inscrits sur le tableau des externes qui auraient dénoncé des faits auprès de la Cellule de traitement de l'information financière (CTIF) dans le cadre d'une mission de fusion, de scission ou de transformation de forme juridique alors qu'ils ont émis une attestation positive quant à la nature et aux conditions dans lesquelles l'opération est projetée.

#### 4. Réglementation et contrôle

Dans l'état actuel de la réglementation belge, le contrôle des différentes composantes des professions économiques est effectué par les organismes professionnels.

En ce qui concerne l'aspect particulier des opérations de blanchiment, un organe indépendant créé par la loi du 11 janvier 1993, la Cellule de traitement des informations financières, est chargé du contrôle des cas déclarés par les professionnels.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques tiennent à atti-

rer l'attention sur le fait qu'un nouvel organe externe, indépendant de la profession, chargé d'examiner la problématique de l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, sera créé sous peu en vertu d'une loi (non encore publiée dans le *Moniteur belge*) modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition. Dans la mesure où ce «Comité» (dont le nom n'est pas encore connu) sera chargé d'un contrôle *a priori* mais également d'un contrôle *a posteriori*, celui-ci pourrait être amené à examiner les situations de dépendance d'un auditeur externe par rapport à un client et identifier, le cas échéant, des complaisances, voire des complicités, dans des opérations potentielles de blanchiment. Il conviendrait d'examiner dans quelle mesure la loi du 11 janvier 1993 ne devrait pas être modifiée de manière à imposer la transmission de ces informations à la Cellule de traitement de l'information financière par le Président du «Comité» en cas d'identification d'opérations pouvant relever du blanchiment.

#### 5. Autres observations

En ce qui concerne le retour d'informations concernant les déclarations d'opérations suspectes (visé au paragraphe 3.7.2.), les membres du Conseil supérieur des Professions économiques insistent sur l'importance accordée par les professionnels au suivi d'une information transmise à la CRF (en Belgique, la CTIF). Ils proposent dès lors que l'option 1 du paragraphe 131 du document consultatif du GAFI soit retenue.

En outre, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention sur les risques particuliers encourus par les professionnels en cas d'apport en nature de créances ou de fusions de sociétés n'ayant à l'actif que des créances. Il faut, en effet, faire preuve d'une vigilance particulière dans ces circonstances dans la mesure où ces créances doivent être assimilées à des apports de fonds. Ces situations concernent évidemment la

profession de reviseur d'entreprises mais peuvent également, dans le cas des fusions, concerner la profession d'expert-comptable (inscrit sur le tableau des externes) lorsqu'ils sont appelés à émettre un avis sur les conditions de l'apport ou de la fusion. Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent qu'une discussion quant au fond soit menée en collaboration avec les représentants de la CRF (en l'occurrence la CTIF) et les organismes professionnels concernés de manière à déboucher sur des propositions normatives en cette matière.

**Les professions économiques en chiffres  
(en date du 31 août 2001)**

# annexe XIV

**Institut des Réviseurs d'Entreprises**

|   | <b>Total</b> | <b>NI</b>  | <b>Fr</b>  |
|---|--------------|------------|------------|
| A. Nombre de membres (personnes physiques) :    | <b>971</b>   | <b>632</b> | <b>339</b> |
| B. Nombre de membres (personnes morales) :      | <b>400</b>   | <b>257</b> | <b>143</b> |
| C. Nombre de stagiaires (personnes physiques) : | <b>501</b>   | <b>360</b> | <b>141</b> |

**Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux**

| <b>A. Nombre de membres (personnes physiques)</b> | <b>Total</b> | <b>NI</b>    | <b>Fr</b>    |
|---|--------------|--------------|--------------|
|   | <b>7 155</b> | <b>4 305</b> | <b>2 849</b> |
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux :        | 2 816        | 1 650        | 1 166        |
| - Experts-comptables :                            | 3 185        | 1 824        | 1 361        |
| - Conseils fiscaux :                              | 1 154        | 831          | 322          |

| <i>Sous-liste des « externes »</i>       | <b>Total</b> | <b>NI</b>    | <b>Fr</b>    |
|--|--------------|--------------|--------------|
|  | <b>4 072</b> | <b>2 344</b> | <b>1 728</b> |
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux | 2 207        | 1 273        | 934          |
| - Experts-comptables                     | 1 484        | 816          | 668          |
| - Conseils fiscaux                       | 381          | 255          | 126          |

| <i>Autres (internes et autres)</i>       | <b>Total</b> | <b>NI</b>    | <b>Fr</b>    |
|--|--------------|--------------|--------------|
|  | <b>3 083</b> | <b>1 961</b> | <b>1 122</b> |
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux | 609          | 377          | 232          |
| - Experts-comptables                     | 1 701        | 1 008        | 693          |
| - Conseils fiscaux                       | 773          | 576          | 197          |

| <b>B. Nombre de membres (personnes morales)</b> | <b>Total</b> | <b>NI</b>  | <b>Fr</b>  |
|---|--------------|------------|------------|
|   | <b>1 716</b> | <b>949</b> | <b>767</b> |
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux :      | 349          | 176        | 173        |
| - Experts-comptables :                          | 1 337        | 758        | 579        |
| - Conseils fiscaux :                            | 30           | 15         | 15         |

| <b>C. Nombre de stagiaires (personnes physiques)</b> | <b>Total</b> | <b>NI</b>  | <b>Fr</b>  |
|--|--------------|------------|------------|
|  | <b>1 471</b> | <b>961</b> | <b>510</b> |
| - Experts-comptables :                               | 1 130        | 685        | 445        |
| - Conseils fiscaux :                                 | 341          | 276        | 65         |

**Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés**

| <b>Nombre de membres</b>          | <b>Total</b> | <b>NI</b>    | <b>Fr</b>    |
|-----------------------------------|--------------|--------------|--------------|
|                                   | <b>6 373</b> | <b>3 590</b> | <b>2 783</b> |
| - Comptables agréés :             | 1 146        | 625          | 521          |
| - Comptables-fiscalistes agréés : | 5 227        | 2 965        | 2 262        |

| <b>Nombre de personnes morales</b> | <b>Total</b> | <b>NI</b>    | <b>Fr</b>    |
|------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
|                                    | <b>3 562</b> | <b>2 048</b> | <b>1 514</b> |
| - Comptables agréés :              | 531          | 310          | 221          |
| - Comptables-fiscalistes agréés :  | 3 031        | 1 738        | 1 293        |

| <b>Nombre de stagiaires</b>                  | <b>Total</b> | <b>NI</b>  | <b>Fr</b>  |
|--|--------------|------------|------------|
|  | <b>681</b>   | <b>303</b> | <b>378</b> |
| - Stagiaires comptables agréés :             | 108          | 70         | 38         |
| - Stagiaires comptables-fiscalistes agréés : | 573          | 233        | 340        |



**Rapport d'activités**

|  |          |
|--|----------|
| <b>Composition du Conseil supérieur et Conseillers scientifiques .....</b> | <b>1</b> |
| <b>Texte introductif .....</b>   | <b>5</b> |

**Annexes**

|   |     |
|---|-----|
| Annexe 1 Comptes du Conseil supérieur des Professions économiques relatifs à l'année 2001-2002 .....  | 17  |
| Annexe 2 Avis du 5 novembre 2001 portant sur des mesures transitoires relatives à la première partie de l'examen d'aptitude des experts-comptables et/ou des conseils fiscaux .....   | 19  |
| Annexe 3 Avis du 14 novembre 2001 en matière de normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports .....   | 35  |
| Annexe 4 Avis du 21 novembre 2001 portant sur le projet d'arrêté de la Commission bancaire et financière relatif au règlement d'agrément des réviseurs d'entreprises auprès des établissements de crédit, des compagnies financières, des entreprises d'investissement et des organismes de placement collectif ..... | 53  |
| Annexe 5 Avis du 17 janvier 2002 portant sur les règles régissant l'élaboration d'un plan financier conformément à l'article 51, deuxième alinéa, de la loi du 22 avril 1999, telles qu'elles ont été établies par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés .....                                | 59  |
| Annexe 6 Avis du 17 janvier 2002 portant sur les règles en matière de première consultation gratuite conformément à l'article 51, troisième alinéa, de la loi du 22 avril 1999, telles qu'elles ont été établies par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés .....                              | 75  |
| Annexe 7 Avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 13 (en projet) du Code des sociétés .....   | 81  |
| Annexe 8 Avis du 21 février 2002 portant sur la double appartenance au sein des professions économiques .....   | 105 |
| Annexe 9 Avis du 17 mai 2002 portant sur les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatives au contrôle de qualité .....  | 129 |
| Annexe 10 Avis du 27 mai 2002 relatif au règlement d'ordre intérieur de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés .....   | 137 |
| Annexe 11 Avis du 13 juin 2002 relatif aux « règles de conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques » au vu de la nouvelle législation belge attendue .....   | 143 |
| Annexe 12 Avis du 18 juin 2002 rendu dans l'urgence, à propos de la problématique du co-commissariat, discutée en Commission Finances et Affaires économiques du Sénat.....   | 171 |
| Annexe 13 Avis du 7 août 2002 portant sur le document consultatif du 30 mai 2002 contenant 40 recommandations (révisées) du GAFI, élaboré par le groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux .....  | 173 |
| Annexe 14 Les professions économiques en chiffres .....   | 177 |

