

Etudes et documents
du Centre Belge de Normalisation
de la Comptabilité et du Révisorat

**TRAVAUX PARLEMENTAIRES RELATIFS
A L'INSTITUT
DES REVISEURS D'ENTREPRISES**

1-1985

TABLE DES MATIERES

CHAPITRE I : DES ORIGINES A LA LOI DU 21 FEVRIER 1985

SECTION 1 : LA GENESE DE LA LOI DE 1953	7
SECTION 2 : PROPOSITION DE REFORME	10
a. Les premières propositions	10
b. Les motifs du projet de loi de 1965	11
c. Proposition de loi Herbiet-Hougardy-Merchiers-Beauduin	13
d. L'avis du Conseil Central de l'Economie (1972)	13
SECTION 3 : LA REFORME DE 1985	16

CHAPITRE II : L'OBJET DE LA PROFESSION DE REVISEUR

SECTION 1 : LES HESITATIONS DE L'IMMEDIATE APRES-GUERRE	21
§1 : L'opinion restrictive-Rapport Humblet 1951	21
§2 : La conception de la loi de 1953 - Position de l'Etat	23
§3 : Les propositions de réforme dans les années 1960	24
§4 : Le projet de réforme de 1983	26

CHAPITRE III : L'INSTITUT ET LE CONSEIL SUPERIEUR

§1 : Les origines	31
§2 : Le projet de 1965	32
§3 : La réforme de 1985	33
§4 : Le Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises	35

CHAPITRE IV : ACCES A LA PROFESSION

SECTION 1 : PRINCIPES LEGAUX	41
§1 : Synthèse du régime de 1953	41
§2 : Synthèse des nouvelles dispositions	41
SECTION 2 : LES PERSONNES PHYSIQUES ETABLIES EN BELGIQUE	43
§1 : Nationalité	44
§2 : Indignité	44
§3 : Diplôme requis	46
§4 : Examen d'admission et stage	47

SECTION 3 : REGIME PARTICULIER POUR LES EXPERTS COMPTABLES ET LES PROFESSIONNELS ETRANGERS	49
SECTION 4 : LES NON-RESIDENTS	50
SECTION 5 : LES SOCIETES PROFESSIONNELLES	51
§1 : Principe	51
§2 : Régime transitoire	56
CHAPITRE V : DEONTOLOGIE	
SECTION 1 : L'INDEPENDANCE	61
A. Textes de la loi	61
B. Antécédents	61
C. L'indépendance et le conseil d'entreprise	63
D. L'indépendance et la fonction de commissaire	64
SECTION 2 : LES INCOMPATIBILITES	70
A. Préliminaires de la loi de 1953	70
B. La proposition HERBIET propose un assouplissement des règles	72
C. La réforme de 1985	73
SECTION 3 : L'ASSOCIATION	78
A. Préliminaires de la loi de 1953	78
B. La réforme de 1985	79
C. L'association interprofessionnelle	81
SECTION 4 : LA REMUNERATION	82
A. Préliminaires de la loi de 1953	82
B. Proposition de loi Van den Brande	82
C. La réforme de 1985	83
SECTION 5 : LA RESPONSABILITE ET L'ASSURANCE	87
A. Préliminaires de la loi de 1953	87
B. La controverse sur la responsabilité limitée et l'assurance obligatoire	89
SECTION 6 : LE SECRET PROFESSIONNEL	95
A. Préliminaires de la loi de 1953	95
B. Le projet de loi de 1983 propose un article nouveau	96
C. Le retour au droit commun	98

CHAPITRE VI : L'EXERCICE DE LA PROFESSION

SECTION 1 : NORMES PROFESSIONNELLES	99
SECTION 2 : MODALITES DE L'EXERCICE D'UNE MISSION DE REVISION	102
SECTION 3 : SURVEILLANCE DE L'INSTITUT	103

CHAPITRE VII : ASPECTS INSTITUTIONNELS ET DISCIPLINAIRES

SECTION 1 : REGLEMENTS D'EXECUTION DE LA LOI	109
SECTION 2 : SECTIONS REGIONALES	110
SECTION 3 : LE CONSEIL DE L'IRE	110
SECTION 4 : TABLEAU DES MEMBRES	111
SECTION 5 : AUTORISATIONS DU CONSEIL	112
SECTION 6 : PROCEDURE DISCIPLINAIRE	114

* * *

CHAPITRE 1 : DES ORIGINES A LA LOI DU 21 FEVRIER 1985

Section 1 : La genèse de la loi de 1953

La proposition de loi déposée en 1967 par MM. HERBIET, HOUGARDY, MERCHERS et BEAUDUIN expose d'une façon très claire les principales étapes de la création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (doc. parl. Sénat (1966-1967) n° 198). Un exposé similaire sur les premières années peut également être trouvé dans le rapport du député M. HUMBLET (doc. parl. Chambre (1950-1951) n° 514) :

"Dès 1939, feu Monsieur le Ministre JANSON déposa à la Chambre des Représentants un projet de loi "modifiant les lois sur les sociétés commerciales" (1), qui tendait à renforcer le contrôle des sociétés par l'intervention d'un commissaire agréé. L'objectif poursuivi par l'auteur était d'assurer une meilleure protection de l'épargne.

A ce premier objectif s'ajouta, dès l'immédiate après-guerre, celui d'organiser la profession d'expert comptable. C'est pour atteindre cette double fin que fut institué, le 23 avril 1946, une commission d'étude, dite "Commission Depage", chargée par le Gouvernement de l'étude d'un statut de la profession de réviseur d'entreprises (2).

Les conclusions de cette commission furent reprises en grande partie dans le projet de loi "portant création d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises" (3), déposé le 3 mars 1947 par le Ministre DUVIEUSART.

A la même époque, étaient débattues les réformes dites de structures. La loi du 20 septembre 1948 "portant organisation de l'économie" (4) concrétisa certaines idées en la matière. L'article 15b confiait à des réviseurs la mission légale de certifier exacts et complets les rapports et documents soumis par le chef d'entreprise aux conseils d'entreprises. Et ce avant que le statut des réviseurs ait été fixé.

Par le fait même, le législateur s'imposait un troisième objectif : celui de déterminer le statut et la mission des réviseurs, en plus de la protection de l'épargne et de l'organisation de la profession d'expert comptable.

1)Doc. parl. Chambre, Session extraordinaire 1939, n° 102.

2)Moniteur belge du 10 mai 1946.

3)Doc. parl. Chambre, Session 1947-1948, n° 52.

4)Moniteur belge des 27-28 septembre 1948.

Diverses propositions de loi y furent consacrées : celles de Messieurs LEBURTON et consorts en 1949 et 1950 (1), de Messieurs COPPE et consorts en 1949 (2), de Messieurs WILLIOT et consorts en 1950 (3).

Ces différentes propositions de loi présentaient des divergences très sensibles. C'est ainsi que Monsieur LEBURTON souhaitait, d'une part, que les reviseurs d'entreprises fussent chargés du contrôle et de la certification des documents comptables et administratifs et, d'autre part, rejoint en cela par Monsieur WILLIOT, que des délégués des organisations syndicales et patronales siègent au Conseil supérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces propositions de loi s'inséraient donc dans le cadre des réformes de structure. Par contre Monsieur COPPE, d'une part, limitait la mission des reviseurs d'entreprises au contrôle et à la certification des seuls documents comptables et, d'autre part, proposait la création d'un Ordre professionnel dans la tradition des Ordres de professions libérales, dans les conseils desquels ne siègent que des membres de la profession.

D'autres propositions de loi furent encore déposées en 1951, sur le bureau de la Chambre des Représentants, notamment par Messieurs DE SAEGER et consorts, portant création d'un Ordre des Accountants, ceux-ci étant considérés avant tout comme des conseillers des chefs d'entreprises, et par Messieurs SCHEYVEN et consorts, ces derniers proposant de modifier les lois coordonnées sur les sociétés commerciales en vue d'obliger les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne à désigner au moins un commissaire parmi les membres du futur Ordre des reviseurs d'entreprises.

La commission spéciale de la Chambre, dite "commission des réformes de structure", fit entretemps connaître sa position à l'égard du texte déposé le 11 janvier 1951 par Monsieur le Ministre COPPE, coordonnant les propositions de loi de Messieurs LEBURTON et WILLIOT, dans le rapport rédigé en son nom par Monsieur HUMBLET (4). A ce rapport était annexé un projet de texte de loi créant un Ordre des Reviseurs d'Entreprises.

Ce projet ne poursuivait pas l'organisation de la profession d'expert comptable; il limitait la compétence des reviseurs d'entreprises aux missions de vérification et de certification des comptes des entreprises et créait une profession libérale nouvelle et autonome, accessible aux seuls universitaires porteurs d'un diplôme de licencié en sciences commerciales ou économiques ou d'ingénieur commercial.

1)Doc. parl. Chambre, Session 1949-1950, n° 19 et session extraordinaire 1950, n° 162, proposition de loi portant création d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

2)Doc. parl. Chambre, Session 1949-1950, n° 57, proposition de loi créant un Ordre des reviseurs d'entreprises.

3)Doc. parl. Chambre, Session extraordinaire 1950, n° 170, proposition de loi portant création de l'Ordre des Reviseurs d'Entreprises.

4)Doc. parl. Chambre, Session 1950-1951, n° 514.

Il fut approuvé dans la plupart de ses dispositions par la Chambre des Représentants qui l'adopta le 22 novembre 1951.

Les commissions sénatoriales réunies de la Justice et des Affaires économiques, qui en furent ensuite saisies, y apportèrent des modifications importantes touchant principalement à la fonction des réviseurs, aux missions qui peuvent leur être confiées ainsi qu'aux conditions d'accès à la profession. Elles proposèrent, comme en témoigne le rapport rédigé par Monsieur VAN HEMELRIJCK (1) de créer un Institut des Réviseurs comptables, dont les certifications n'auraient jamais plus de valeur qu'un avis d'expert. Le Sénat se rallia à cette conception et l'adopta le 11 décembre 1952. Il souhaitait ainsi la formation d'un corps d'hommes de haute valeur morale, de grande compétence dans la technique comptable et d'entière indépendance tant vis-à-vis des pouvoirs publics que de tous autres tiers étrangers à l'entreprise. L'activité de ces "réviseurs-comptables" devait dépasser le cadre des réformes de structures en s'étendant à l'expertise comptable au-delà de la seule certification pour le conseil d'entreprise, tout en n'englobant pas certains travaux accomplis par les experts-comptables.

La Chambre des Représentants appelée à se prononcer à nouveau sur le projet ne le modifia guère. Elle précisa toutefois la condition à laquelle un réviseur pouvait devenir commissaire de société et substitua les termes "réviseurs d'entreprises" à ceux de "réviseurs comptables". Ainsi amendé, le texte fut définitivement approuvé tant par la Chambre que par le Sénat. Il devint la loi du 22 juillet 1953.

Peu de temps après, le Parlement adopta la proposition de loi de Monsieur SCHEYVEN modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (2) qui devient la loi du 1er décembre 1953 (3). Elle impose notamment, dans les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés coopératives ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, la présence d'un "commissaire-réviseur" choisi parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Une autre loi adoptée l'année suivante - celle du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public (4) - prévoit que, dans la mesure du possible, les réviseurs de ces organismes seront choisis parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

1)Doc. parl. Sénat, Session 1951-1952, n° 513.

2)Doc. parl. Chambre, Session 1950-1951, n° 501.

3)Moniteur belge du 16 décembre 1953.

4)Moniteur belge du 24 mars 1954.

La mise en application de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises ayant révélé quelques lacunes et imperfections, Monsieur REY, Ministre des Affaires économiques, déposa, le 8 décembre 1955, un projet de loi modifiant certaines de ses dispositions (1).

A la suite des travaux parlementaires, des modifications importantes furent apportées à la loi du 22 juillet 1953, notamment en ce qui concerne la reconnaissance des diplômes, la cotisation des membres, le statut des étrangers, la formule du serment et surtout la procédure d'agrément; sur ce dernier point, des garanties ont été ajoutées quant au respect des droits de défense, à la motivation des décisions, au recours devant une commission d'appel et au pouvoir en cassation. Ces modifications firent l'objet de la loi du 10 juillet 1956, modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises" (2).

Section 2 : Proposition de réforme

a. Les premières propositions

Il s'est avéré, après quelques années de fonctionnement de l'Institut, que cette institution n'était pas adéquatement adaptée aux besoins de notre économie.

Trois initiatives législatives tendirent à remédier à cet état de choses.

Ce furent tout d'abord Messieurs SCHEYVEN, HERBIET et DE STAERCKE qui, le 11 juillet 1961, déposèrent une proposition de loi modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (3). A leur avis la diminution progressive du nombre des membres et des stagiaires de l'Institut, qui a été enregistrée depuis la fondation de ce dernier, résulte de ce que, d'une part, la loi de 1953 n'envisage pas la fonction de réviseur d'entreprises d'une façon assez large et fixe des incompatibilités très strictes avec l'exercice de cette profession, et d'autre part, que l'Etat ne songe pas à recourir à ces réviseurs pour faire vérifier les comptes sociaux des organismes qui reçoivent ses subsides ou collaborent à une activité des services publics. C'est pourquoi les signataires de la proposition de loi proposèrent, notamment, d'élargir les missions confiées aux réviseurs en les sortant de l'étroit cadre comptable dans lequel ils se trouvent placés, de permettre aux réviseurs de s'intéresser aux entreprises moins importantes qui sollicitent leur concours et d'imposer à l'Etat l'obligation de désigner, parmi les

1)Doc. parl. Chambre, Session 1955-1956, n° 395.

2)Moniteur belge du 25 juillet 1956.

3)Doc. parl. Chambre, Session extraordinaire 1961, n° 114.

reviseurs d'entreprises, les experts chargés du contrôle dans les organismes publics ainsi que dans les organismes privés qui sont associés à l'exécution d'un service public.

Cette initiative parlementaire fut suivie, en 1965, d'une double initiative gouvernementale. Furent successivement déposés, le 12 janvier 1965, un projet de loi relatif au statut et aux fonctions des reviseurs de sociétés (1) et, le 8 mars 1965, un projet de loi organisant la profession d'expert comptable (2).

Le premier projet vise à substituer la Commission bancaire à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et à remplacer la dénomination de "reviseur d'entreprises" par celle de "reviseurs de sociétés". Le second projet tend à organiser la profession d'expert comptable".

(Doc. parl. Sénat (1966-1967) n° 198)

b. Les motifs du projet de loi de 1965

"La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises tendait à constituer un groupe de professionnels de la revision comptable aptes à offrir leurs services à toutes les entreprises, dans une condition d'indépendance, exclusive de tous liens de subordination. Leur compétence devait être assurée par une formation exigeante, confiée à un organisme de haute valeur - l'Institut des Reviseurs d'Entreprises - et par des règles de comportement et de pratique professionnelle qu'il dégagerait. Leur crédit moral et professionnel dériverait ainsi de la rigueur avec laquelle ils seraient admis et de la tutelle disciplinaire qu'exercerait sur eux cet Institut. Ainsi, ces reviseurs se distingueraient-ils à l'attention et à la confiance des entreprises et du public par l'exigence du statut auquel ils se soumettraient volontairement.

Cette oeuvre, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises l'a accomplie dans une large mesure. Le Gouvernement tient ici à rendre hommage à tous ceux qui y ont collaboré d'abord dans les organes provisoires mis en place au début de la vie de l'Institut, ensuite dans ses organes réguliers.

A l'expérience, il s'est révélé toutefois, que cette oeuvre ne pourrait être entièrement remplie.

Une première raison en est que l'espoir du législateur de 1953 de voir un nombre croissant de professionnels de la revision et de l'expertise comptables se soumettre au statut qu'il établissait a été déçu.

La seconde raison qui justifie la proposition que le Gouvernement vous fait de modifier la législation actuelle est plus directement encore relative à l'oeuvre poursuivie par la loi du 1er décembre 1953. Le

1) Doc. parl. Chambre (1964-1965), n° 931.

2) Doc. parl. Chambre (1964-1965) n° 997.

succès de celle-ci postulait que les commissaires-reviseurs trouvent un appui doctrinal concernant les règles professionnelles à suivre dans l'exercice de leurs mandats. Or, cet appui, dont le besoin était ressenti par ceux qui devaient en être les bénéficiaires, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises n'a guère été en mesure de le leur fournir. C'est d'abord, qu'il a été confronté avec l'urgence des tâches immédiates. C'est surtout et plus fondamentalement, que les mesures n'avaient pas été prises pour lui assurer les informations nécessaires à alimenter sa mission de guide de la profession et de gardien de la discipline sur les commissaires-reviseurs. Cela, joint au fait qu'en raison de sa nature même ainsi que de la composition de ses organes, l'Institut n'a pas été en mesure d'assurer la permanence et l'intensité de la surveillance des reviseurs, explique qu'après dix années de fonctionnement, il n'ait pu dégager à l'usage de ses membres une doctrine de la revision comptable et des exigences de la reddition des comptes, ce que le législateur de 1953 attendait qu'il fit.

Ce qui précède explique que de divers côtés on ait jugé nécessaire de réformer le statut des reviseurs. Quant au Gouvernement, il estime que cette réforme doit être dominée par la nécessité de distinguer les exigences propres à la profession générale d'expertise comptable et celles qui tiennent à l'exercice de missions spéciales, principalement des mandats de commissaire-reviseur; aussi vous propose-t-il de les organiser de manière distincte.

Après un nouvel et très ample examen, il a estimé, en effet, ne pas pouvoir s'inspirer de la proposition dont Messieurs SCHEYVEN, HERBIET et DE STAERCKE ont saisi naguère le Parlement (Doc. parl. Chambre SE 1961, n° 114) et qui, constatant les lacunes de l'organisation et du fonctionnement de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises tendait à les corriger en les réformant. S'il se rallie entièrement au diagnostic posé par les auteurs de cette proposition, il se sépare d'eux sur les moyens de résoudre ces difficultés.

(...).

Ce statut nouveau des reviseurs se caractérise par la nature publique de l'organisme qui les agréera, par la portée de cette agrégation ainsi que par les modalités selon lesquelles, pour renforcer l'efficacité de leur action, cet organisme les surveillera et exercera sur eux la tutelle disciplinaire. Le projet de loi confie à la Commission bancaire cette mission nouvelle.

(Projet de loi relatif au statut et aux fonctions des reviseurs de sociétés
doc. parl. Chambre 931 (1964-1965))

c. Proposition de loi HERBIET-HOUGARDY-MERCHERS-BEAUDUIN

Déposée en réaction contre le projet de loi du Ministre SPINOY, cette proposition "poursuit le triple objectif d'assurer une meilleure protection de l'épargne, d'élargir le nombre des réviseurs d'entreprises et d'organiser la profession d'expert comptable.

A cette fin, elle préconise la création d'un "Ordre des réviseurs d'entreprises et des experts comptables".

Le terme "Ordre" a été préféré à celui "d'Institut" pour souligner le caractère non académique de la nouvelle institution. Celle-ci n'aura pas à établir une tradition en matière de comptabilité et de présentation de comptes : c'est au législateur qu'incombe la tâche d'apporter des précisions en matière d'enregistrement comptable.

Cet "Ordre" a été conçu dans la ligne des traditions économique et sociale de notre législation qui ont été de tout temps basées sur l'existence de groupements libres, non corporatistes, établissant leurs propres règles professionnelles à l'initiative et sous le contrôle du législatif ou de l'exécutif dans le cadre des pouvoirs qui lui sont donnés par le Parlement. Une seule dérogation a été faite à cette ligne générale pour donner des garanties supplémentaires en matière de protection de l'épargne : des représentants des différents ministres sont appelés à siéger au Conseil national de cet Ordre afin de participer, notamment, à l'établissement des règles de déontologie et des règlements de stage de ces professions.

Cet "Ordre" comprendra l'ensemble des professionnels de l'expertise comptable, à savoir les réviseurs d'entreprises, les experts comptables indépendants et les experts comptables internes. Outre qu'il supprimera une dualité professionnelle dont nous avons signalé les inconvénients majeurs, le regroupement de tous ces professionnels en une seule organisation légale mettra fin à la carence existant actuellement dans l'organisation de la profession d'expert comptable, en coulant dans des textes légaux les conditions d'agrégation, de compétence et de stage que les membres de cette profession se sont spontanément imposés dans leurs associations professionnelles libres, et ce, tant dans leur intérêt que dans celui de ceux qui ont recours à leurs services".

(Doc. Parl. Sénat (1966-1967) n° 198).

d. L'avis du Conseil Central de l'Economie (1972)

La proposition de loi du député L. VAN DEN BRANDE déposée en 1982 rappelle et suggère une application rigoureuse de l'avis émis par le Conseil Central de l'Economie en 1972. Cet avis et la proposition du député VAN DEN BRANDE se révéleront très importants par la suite :

"Faisant suite aux conclusions de la conférence économique et sociale de 1970, le Conseil Central de l'Economie a émis, le 12 juillet 1972, un avis sur la réforme du revisorat.

Dans son introduction, le C.C.E. fait observer que "pour diverses raisons, l'I.R.E. n'a pas répondu aux espoirs que l'on avait mis en lui et qu'il n'a pas réussi à faire acquérir par ses membres les qualités et l'autorité requises, comme c'est le cas dans certains pays étrangers."

Il regrette en général que l'Institut ait consacré trop d'attention et d'activité à la défense des intérêts professionnels de ses membres et ne se soit pas suffisamment intéressé à la manière dont les réviseurs devraient remplir leur mission à l'égard des entreprises. En outre, l'Institut ne s'est pas suffisamment préoccupé du contrôle qu'il devait exercer sur ses membres.

Les propositions du C.C.E. se rapportent aux points suivants :

1) L'extension du champ d'application

Dans son avis le C.C.E. propose d'étendre le champ d'application du contrôle du réviseur (qui est jusqu'à présent limité) à :

- toute entreprise ou organisme exerçant une activité économique au sens large du terme et occupant 150 travailleurs au moins ⁽¹⁾ et, en outre, à toute entreprise qui a un conseil d'entreprise quel que soit le nombre de travailleurs,
- tous les holdings, banques, sociétés d'assurances et autres organismes de crédit.

2) La mission du réviseur

La vérification et la certification des documents et des renseignements pour lesquels son intervention est requise. Il s'agit notamment :

- des comptes annuels des entreprises;
- des renseignements économiques et financiers que l'entreprise est tenue de fournir à certains intéressés et qui doivent être vérifiés et certifiés par le réviseur.

Ces intéressés peuvent être :

- le public;
- les actionnaires;
- les créanciers;
- le C.E. ou la délégation syndicale;
- les bailleurs de fonds;
- la Commission bancaire et la Commission de la bourse.

¹⁾Actuellement, un conseil d'entreprise doit être créé dans toute entreprise occupant 100 travailleurs au moins.

A cet effet, le reviseur contrôlera la comptabilité et les pièces justificatives et certifiera que les états financiers sont conformes aux dispositions légales et statutaires et qu'ils reflètent d'une manière correcte, complète et exacte la situation de l'entreprise.

Il appréciera également la situation financière de l'entreprise (solvabilité, rentabilité et risques) et les résultats de la gestion financière. Afin de remplir sa mission, le reviseur devra entreprendre le dialogue avec les intéressés, donc également avec les représentants des travailleurs au C.E., pour qu'ils puissent fournir les informations souhaitables. Le reviseur vérifiera également si les renseignements qui figurent dans le rapport annuel du conseil d'administration sont conformes à la réalité.

Sa mission est toutefois plus étendue : le reviseur doit également vérifier si ces renseignements permettent aux intéressés d'apprécier la marche de l'entreprise en connaissance de cause. Il y joindra sa propre appréciation. Le reviseur se prononcera en outre sur la gestion et l'organisation de l'entreprise dans la mesure où celles-ci ont une incidence sur la situation financière de l'entreprise. Il appartient au chef d'entreprise de fournir les informations requises. Le reviseur fournit des renseignements complémentaires, soit d'initiative soit à la demande des intéressés.

S'il constate des irrégularités, il en informe le conseil d'administration. Si celui-ci n'en tient pas compte, le reviseur le mentionnera dans son rapport qui devra être plus circonstancié et plus détaillé que jusqu'à présent.

3) Le revisorat et le conseil d'entreprise

Le chef d'entreprise continue à fournir les informations au C.E. La mission du reviseur ne peut toutefois se limiter à un simple exposé de constatations comptables. Il peut fournir des informations complémentaires en se basant sur des notes écrites. Les représentants des travailleurs au C.E. doivent pouvoir lui poser des questions et lui demander une appréciation de la situation financière. Les syndicats estiment, d'autre part, que les représentants des travailleurs au C.E. devraient pouvoir se réunir séparément avec le reviseur. Les organisations des employeurs rejettent cette revendication.

4) La désignation du reviseur

Jusqu'à présent le commissaire-reviseur était désigné par l'assemblée générale des actionnaires. Le C.C.E. entend modifier cet état de choses.

Le chef d'entreprise présenterait un certain nombre de reviseurs au conseil d'entreprise. Celui-ci devrait marquer son accord, à la majorité des voix dans chacune des parties au C.E., sur le reviseur qu'il s'agit de désigner. Le reviseur ainsi désigné serait ensuite proposé aux suffrages de l'assemblée générale des actionnaires.

Si le C.E. ne peut marquer son accord sur le réviseur qu'il s'agit de désigner ou si l'assemblée générale des actionnaires refuse d'agréer le candidat présenté, l'organe de contrôle du nouvel Institut des Réviseurs d'Entreprises désignera le réviseur.

5) L'indépendance du réviseur

Le C.C.E. estime que le réviseur ne devrait plus être rémunéré directement par l'entreprise contrôlée afin de renforcer son indépendance à l'égard de celle-ci. La rémunération pourrait par exemple être assurée par un fonds auquel contribueraient les entreprises qui ont recours aux services d'un réviseur.

Par ailleurs, la durée du mandat dans une même entreprise serait limitée. Ce mandat serait en principe de 3 ans. Ensuite, il pourrait tacitement être prorogé trois fois pour une période de deux ans.

Après l'expiration de leur mandat les réviseurs ne pourraient occuper aucune fonction de directeur ou d'administrateur dans une entreprise qui avait été soumise à leur contrôle.

6) L'organisation du revisorat

Actuellement les organes de l'I.R.E. sont exclusivement composés de réviseurs. Cette situation est de nature à favoriser un certain corporatisme avec toutes les conséquences qui en découlent.

Le C.C.E. estime dès lors qu'il convient de créer un organe destiné à contrôler l'exercice du revisorat.

Certains membres du C.C.E. estiment qu'il devrait s'agir d'un organe complètement nouveau. D'autres estiment souhaitable que cet organe, dont la composition devrait ou non être modifiée, soit créé au sein de la Commission bancaire.

La présente proposition de loi a été élaborée en se basant sur les idées formulées par le C.C.E. dans son avis du 12 juillet 1972".

(Doc. parl. Chambre (1981-1982) n° 119).

Section 3 : La réforme de 1985

L'avant-projet de réforme a été préparé sous l'égide du Ministre W. CLAES en 1981. Ce dernier le rappelle dans l'introduction de la proposition de loi qu'il déposait le 21 octobre 1982 :

"Lorsque l'idée d'un pacte de l'emploi a été rendue publique, le Gouvernement a confirmé que la réforme du revisorat d'entreprises devait être réalisée avant les vacances d'été. Nous devons néanmoins constater au-

jourd'hui que le Gouvernement n'a encore déposé aucun projet devant les Chambres législatives.

Cette attitude ne manque pas d'étonner, étant donné que le Gouvernement dispose d'un projet qui, après avoir été examiné le 27 juin 1981 en Conseil des Ministres, a été transmis pour avis au Conseil d'Etat le 29 juillet. Le Ministre des affaires économiques actuel a déclaré à la presse qu'il reprendrait ce projet à son compte et qu'il le déposerait au Parlement comme projet de loi".

(Doc. parl. Chambre (1982-1983) n° 414).

Le projet gouvernemental a été finalement déposé le 21 février 1983. L'exposé des motifs synthétise les grandes lignes de la réforme de la façon suivante :

- "1) Le présent projet de loi tend tout d'abord à réaliser cet objectif de la loi de 1948, en prévoyant la désignation obligatoire d'un réviseur dans chaque entreprise où il existe un conseil d'entreprise, en définissant la mission du réviseur dans le cadre de l'information à fournir au conseil d'entreprise, en associant ce dernier à la désignation du réviseur par la voie d'un droit de proposition. Cette réforme s'inscrit tout directement dans la ligne des propositions formulées sur ce point en 1972 par les interlocuteurs sociaux réunis au sein du Conseil Central de l'Economie.
- 2) En vertu de la quatrième directive du Conseil des Communautés européennes, en matière de droit des sociétés, arrêtée le 25 juillet 1978, les comptes annuels des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions et des sociétés de personnes à responsabilité limitée devront, à partir de 1985, être contrôlés par des personnes habilitées à cet effet par la loi nationale; exception peut toutefois être faite à cette obligation en ce qui concerne les sociétés de taille réduite.

Par ailleurs, la réforme du droit comptable réalisée principalement par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et par les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 et du 7 mars 1978, prend largement appui pour assurer le respect de son application, sur l'action des commissaires et des professionnels de la revision (cf. notamment l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975). Cette réforme serait dès lors incomplète si la fonction de commissaire n'était pas réservée à des professionnels de la revision.

En exécution de cette directive et dans la ligne de cette réforme du droit comptable, le présent projet vise, sous le bénéfice de mesures transitoires, à confier cette mission de contrôle et de certification des comptes de sociétés à des professionnels de la revision soumis à une déontologie et à une discipline stricte ainsi qu'à un régime garantissant leur indépendance. Il réserve l'exercice de la fonction de commissaire aux membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Toutefois, dans les sociétés de taille réduite, la fonction de commissaire pourra être remplacée par une compétence de contrôle direct des associés, à l'instar du régime applicable actuellement dans les sociétés de personnes à responsabilité limitée ayant cinq associés au plus.

(...)

- 3) Le statut du réviseur d'entreprises a été arrêté par la loi du 22 juillet 1953. Cette même loi a créé l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

L'insertion plus étroite du revisorat dans le contrôle et la certification des informations fournies au conseil d'entreprise, l'attribution aux seuls réviseurs d'entreprises de la fonction de commissaire de société à responsabilité limitée, les exigences du droit européen telles qu'elles découleront de l'adoption, vraisemblablement prochaine, par le Conseil des Ministres de la CEE, des septième et huitième directives en matière de droit des sociétés, l'évolution des conditions d'exercice des fonctions de vérification et de certification des comptes des sociétés, notamment dans leur contexte international, la nécessité et le souci de voir assumées les préoccupations en matière de relations sociales dans la politique générale de l'Institut, autant de facteurs qui ont conduit à proposer de modifier de manière assez sensible le statut de réviseur d'entreprises et les prérogatives de l'Institut, sans toutefois porter atteinte aux caractéristiques essentielles de l'Institut et de ses organes et en veillant à sauvegarder entièrement l'indépendance du réviseur dans l'exercice de ses missions.

Dorénavant, la définition légale de la fonction de réviseur d'entreprises sera rattachée à l'accomplissement des missions de revision pour lesquelles la loi lui reconnaît un monopole d'exercice ainsi qu'aux missions de revision résultant d'une exigence légale. C'est dire que le réviseur sera essentiellement celui qui aura à certifier à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard de tiers déterminés, les documents comptables des entreprises et à leur conférer la foi et le crédit qui s'attachent à une certification conférée par un professionnel assermenté.

Les modifications proposées s'inspirent de l'avis formulé en 1972 par le Conseil central de l'économie; elles s'inscrivent toutefois dans une perspective sensiblement plus large tenant aux divers ordres de préoccupations rappelées ci-dessus.

- 4) Ni sur le plan des principes ni en fait, une réforme du revisorat d'entreprises ne peut être dissocié de l'instauration d'un statut adéquat pour la profession d'expert comptable. Il y va non seulement de la protection légitime des intérêts des professionnels de l'organisation administrative et comptable des entreprises et de l'expertise comptable, notamment dans le contexte du droit européen en matière de liberté d'établissement et de libre prestation de services, mais aussi de la protection du public et de la collectivité en général. Devant le développement des impératifs d'organisation administrative et comptable auxquels les entreprises sont confrontées, il y a un besoin considérable d'avis et de services compétents en la matière. L'instauration d'une protection du titre d'expert comptable vise à affirmer et à garantir cette compétence.

(...)

- 5) L'exercice des fonctions de réviseur d'entreprises ne relève pas du seul champ des intérêts des professionnels en cause. Il intéresse la collectivité en général. Par ailleurs, les entreprises sont tout directement concernées par le bon accomplissement de ces missions et par les conditions dans lesquelles la certification peut être accordée à leurs documents comptables. Les travailleurs, leurs représentants au conseil d'entreprise ainsi que leurs organisations représentatives entendent également, avec raison, que le réviseur assume pleinement la dimension qui s'attache à l'information du conseil d'entreprise et le rôle qui lui est dévolu dans ce cadre.

Pour cette raison, et à la lumière des propositions formulées en 1972 par le Conseil central de l'économie, un conseil supérieur du révisorat d'entreprises sera constitué, dont les membres seront nommés par le Roi sur proposition du Gouvernement d'une part, des interlocuteurs sociaux, d'autre part.

Le Conseil Supérieur aura une compétence consultative en matière de révisorat d'entreprises. A cet effet, il sera appelé à donner avis sur tout arrêté d'exécution de la loi du 22 juillet 1953 ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

(Doc. parl. Chambre (1982-1983) n° 552).

CHAPITRE 2 : L'OBJET DE LA PROFESSION DE REVISEUR

art. 3 de la loi avant 1985

La fonction de reviseur d'entreprises consiste à exécuter toutes missions, relatives à l'organisation de services comptables, au redressement, à la vérification et à la certification de l'exactitude et de la sincérité de tous documents comptables. Elle peut aussi consister à analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises, tant au point de vue de leur crédit, de leur rendement et des risques qu'elles encourent qu'au point de vue des lois qui leur sont applicables

art. 3 de la loi après 1985

La fonction de reviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux reviseurs 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".

Section 1 : Les hésitations de l'immédiate après-guerre

§ 1 : L'opinion restrictive Rapport HUMBLET 1951

"En ce qui concerne la mission du reviseur, il nous paraît que l'article 10 du projet gouvernemental de décembre 1947 fournit la preuve d'une confusion dans l'esprit des auteurs, qui à notre avis, n'ont pas tracé nettement la ligne de démarcation entre la mission du comptable et celle du reviseur. L'organisation des services comptables, qu'apparemment on veut confier au reviseur, relève en effet de la mission du comptable et non de celle du reviseur. Dans le cas contraire, le reviseur ne court-il pas le danger d'être à la fois juge et partie ? Afin d'éviter cette situation délicate, il faut à notre avis que le reviseur reste absolument étranger à l'organisation même de la comptabilité".

Il a paru en effet inopportun à votre Commission de confondre, dans le domaine de la compétence du reviseur, les tâches qui relèvent du contrôle et celles qui ont trait à la gestion, même purement comptable. Pareille

confusion pourrait conduire à de graves écueils. S'il est vrai, aux yeux de beaucoup, que notre Economie demande la constitution d'un corps de spécialistes indépendants dans le contrôle et la certification des écritures, appelés à exercer leurs fonctions soit en vertu de mandats privés, soit par la volonté de la loi, il faut éviter qu'à la faveur d'une compétence double, ces experts compromettent leur indépendance ou viennent à porter atteinte à l'autonomie et à la responsabilité des chefs d'entreprises.

(...)

Des observations des expériences étrangères soulignent d'ailleurs les déviations qu'entraîne la confusion de deux compétences.

Etudiant le rôle joué par les Chartered Accountants britanniques dans leurs fonctions d'auditeurs des sociétés commerciales, M. VAN RYN ('Etudes sur la réforme du contrôle des sociétés commerciales et l'expérience anglaise', pp. 52 et 53), constate la tendance qui se manifeste à fausser le rôle normal des auditeurs en les entraînant dans le domaine de la gestion. La tentation provient le plus souvent des administrateurs eux-mêmes qui recherchent l'avis préalable de l'auditor afin de se couvrir. Or, note l'auteur, les auditeurs n'ont qu'une mission de vérification, ils ne sont ni les guides des administrateurs, ni les assureurs des actionnaires contre les fautes du personnel dirigeant.

De même, M. PEEREN (La profession d'expert comptable aux Etats-Unis, pp. 81 à 83) constate et regrette l'évolution analogue marquée chez certains experts comptables des U.S.A., qui, de vérificateurs de comptes, deviennent des confidentes et conseillers des chefs d'entreprises et finissent comme administrateurs.

L'exemple tiré des traditions des pays anglo-saxons n'est donc pas déterminant. A défaut de traditions solides, grand serait le risque de compromettre dès l'origine le prestige et l'indépendance des futurs réviseurs en leur conférant un titre légal à cumuler les fonctions de vérificateur et celles des conseillers d'organisations et de gestion".

(doc. parl. Chambre (1950-1951) n° 514, p. 13).

Cette opinion restrictive trouve peut-être son origine dans une confusion qui sera relevée lors du second passage du projet en Commission de la Chambre :

"Deux autres membres expriment leurs craintes au sujet de l'extension de la compétence légale des réviseurs. L'acceptation de missions d'organisation de services comptables, de redressement, d'analyse, ne nuira-t-elle pas à l'indépendance et à l'objectivité des réviseurs ? Ne les conduira-t-elle pas à s'écarter de leur rôle ? Par ailleurs ne faut-il pas redouter la pratique des contrats "clandestins" ?

Un Commissaire fait observer qu'il ne faut pas confondre la compétence générale du réviseur et les missions particulières qu'il faudra être appelé à exercer. La compétence générale, c'est ce qu'il est en son pouvoir de faire : le réviseur peut être appelé à des missions d'organisation, de redres-

sement, de vérification ou certification, d'analyse comptable. Mais lorsqu'il est chargé d'une mission particulière, il doit s'y tenir et ne peut chercher dans sa compétence générale un titre à outrepasser les limites de cette mission : ainsi un reviseur chargé d'une mission de certification dans le cadre de la loi du 20 septembre 1948, ne pourrait prendre prétexte de sa compétence générale telle qu'elle est fixée par l'article 3 du présent projet, pour imposer une organisation comptable déterminée ou donner un avis sur la situation ou le fonctionnement de l'entreprise. Il ne peut faire que de la certification. Le Ministre approuve cette mise au point".

(Second rapport HUMBLET, doc. parl. Chambre (1952-1953) n° 313, p. 5).

§ 2 : La conception de la loi de 1953 - Position du Sénat

"La Chambre a envisagé la création des reviseurs d'entreprises en fonction de la loi du 20 septembre 1948 sur l'organisation de l'économie en vue de la vérification et de la certification prévues en son article 15.

La conception des Commissions réunies est plus large. La profession nouvelle dont l'organisation vous est proposée a un champ d'activité et partant des possibilités d'existence plus étendues. La mission de vérification et de certification pourra être donnée au reviseur dans les limites prévues par la loi sur les conseils d'entreprises, comme d'autres missions pourront lui être dévolues par les lois particulières, mais il est aussi au service de tous ceux qui ont intérêt à faire appel à sa compétence et qui trouveront dans l'organisation sévère de la profession une garantie nouvelle de capacité et de probité.

(...)

Il a paru peu souhaitable aux Commissions réunies de limiter la mission aux seules vérification et certification des comptes. Cette conception a semblé dangereuse du point de vue de la formation et de la compétence des futurs reviseurs. Cette profession nouvelle aurait été difficilement rentable, non conforme aux expériences étrangères et à l'opinion admise par de nombreuses compétences en matières comptable, par le groupement intéressé le plus représentatif et par le Département des Affaires Economiques.

Les Commissions ont estimé qu'en suivant le système de la Chambre, on risquait de créer une profession nouvelle, sans activité suffisante et dont les membres n'auraient été recrutés qu'avec difficulté.

Les meilleurs éléments parmi les experts comptables doivent avoir accès à la profession nouvelle et y trouver des possibilités de vie.

C'est la raison pour laquelle le reviseur comptable pourra exercer d'autres missions que celles de vérification et certification, qu'il peut également organiser des services comptables, redresser les comptes et, par les procédés de la technique comptable, éclairer son commentant sur la situation réelle du point de vue financier, économique et fiscal d'une entreprise déterminée.

Il ne peut cependant participer à la gestion de celle-ci, ni être lié par un contrat d'emploi ou de travail à un employeur quelconque. Il ne peut tenir lui-même la comptabilité. Ces activités lui sont interdites par l'article 7 de la loi.

Bref, il peut exécuter, en respectant la discipline de l'Institut, toutes missions relatives à ce qu'on appelle en général l'expertise comptable", à l'exclusion de celles qui relèvent de la gestion et de l'organisation des entreprises. Une de ses missions sera la vérification et la certification des comptes, mais il pourra aussi donner, à ceux qui les lui demandent, des conseils sur la forme, ainsi que sur le fond de la comptabilité des entreprises qu'il est chargé d'examiner ou de contrôler.

(Rapport VAN HEMELRIJCK, doc. parl. Sénat (1951-1952) n° 513, p. 2).

§3 : Les propositions de réforme dans les années 1960

La proposition de la loi SCHEYVEN, HERBIET, DE STAERCKE, constatant que de nombreux réviseurs d'entreprises ont démissionné peu de temps après leur prestation de serment, en attribue la responsabilité à une définition trop étroite de l'objet de la profession. Un élargissement est proposé :

"Les principales missions confiées au réviseur restent le contrôle et l'expertise. Dans l'accomplissement de ces tâches, il doit pouvoir faire appel non seulement aux techniques comptables, mais encore aux autres techniques de l'économie d'entreprise : la statistique, l'analyse des frais, le contrôle budgétaire, etc (...)

C'est une illusion de croire que l'on puisse organiser ou réorganiser les services comptables des entreprises sans en modifier, en même temps, la structure administrative. Les deux choses sont inséparables dans la réalité et ne peuvent être dissociées. Le texte nouveau reprend l'organisation des services administratifs tel que le proposait déjà la commission DEPAGE.

Le texte permet enfin au réviseur non seulement de vérifier et de certifier les documents comptables ainsi que de les redresser, mais il étend la compétence du réviseur aux documents administratifs et comptables.

Déjà l'Institut a jugé que la centralisation était une activité compatible au sens de l'article 3. Mais cette interprétation, quoique judicieuse, pourrait être juridiquement contestée.

On pourrait objecter que l'extension de la compétence, du réviseur d'entreprises, telle que nous la concevons, pourrait nuire à son indépendance. Et pourtant, la meilleur façon de réaliser l'indépendance du réviseur n'est-elle pas d'assurer la rentabilité de la profession libérale à laquelle il appartient ?

(doc. parl. Chambre (SE-1960) n° 114).

Le projet de loi SPINOY de 1965 supprime l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en tant que tel et confie la surveillance des reviseurs de sociétés à la Commission bancaire. En compensation, un projet de loi parallèle crée un Institut des experts comptables. L'exposé des motifs s'en explique de la façon suivante :

Visant dont essentiellement le statut des reviseurs, le projet s'inspire du résultat de l'expérience des dix dernières années et organise de manière spécifique l'"état" spécial de reviseur de sociétés sans plus se référer au statut général des professionnels de l'expertise comptable, avec qui cette dualité est compatible et cumulable, d'ailleurs, dans le chef des mêmes personnes. L'organisation de cet état est dominée par les principes qui doivent régir l'exercice de leurs missions, marquées qu'elles sont par le double aspect privé et public des intérêts pour lesquels elles ont été instituée et par la nature précise des entreprises qu'elles concernent. C'est ce que traduit, au reste, le titre de reviseur de sociétés qui y correspondra dorénavant".

(doc. parl. Chambre (1964-1965) n° 931, p. 5).

La proposition de loi HERBIET et consorts propose la création d'un Ordre des reviseurs d'entreprises et des experts comptables comprenant trois tableaux : les reviseurs, les experts-comptables indépendants et les experts comptables internes. Seuls les reviseurs sont autorisés à exercer des mandats de commissaires-reviseurs et d'autres fonctions réservées par la loi (art. 3). Les commentaires suivants sont donnés :

"Ces activités sont plus étendues que celles prévues à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953. C'est ainsi, notamment, qu'elles comprennent la vérification, le redressement et la certification non seulement des documents comptables mais aussi des documents administratifs des entreprises; de même, elles ont été étendues à l'organisation des services administratifs. Cet élargissement qui n'est pas susceptible d'entrer en conflit avec les fonctions confiées aux reviseurs par la loi, permettra aux petites et moyennes entreprises d'avoir recours aux services de ces derniers : de plus, il assurera une plus grande rentabilité, et partant, une plus grande indépendance de la profession de reviseur; enfin, il vise à mettre les professionnels belges, en ce qui concerne les activités qui leur sont permises, sur un pied d'égalité par rapport à leurs collègues de nombreux pays étrangers.

Il ne faudrait pas cependant conclure que n'importe quelle activité professionnelle soit compatible avec les fonctions de reviseur d'entreprises et d'expert comptable. Les règles de déontologie pourront interdire certaines d'entre elles, telles celles de commerçant ou d'agent d'assurances.

Par ailleurs, les différentes activités énumérées à l'article 3 du projet de loi, ne sont pas reconnues en monopole aux membres de l'Ordre, à l'exception, toutefois, des missions confiées par la loi aux seuls reviseurs d'entreprises et de la certification, à titre professionnel, pour le compte des entreprises privées.

Ces deux exceptions se justifient par leur importance au point de vue de l'intérêt général. En effet, tant l'exercice des mandats de commissaire-reviseur, par exemple, que la certification constituent la garantie donnée aux tiers que les comptes d'une entreprise sont sincères et conformes aux écritures".

(Doc. parl. Sénat (1966-1967) n° 198, p. 7).

§4 : Le projet de réforme de 1983

Contrairement aux projets antérieurs à 1965, le projet de 1983, concerne à la fois les réviseurs d'entreprises et les experts comptables. La proposition CLAES de 1982 dont on sait qu'elle rejoint très largement le projet de 1983 concerne également les conseillers fiscaux mais ce chapitre a été abandonné dans le texte gouvernemental. Le principe suivant est souligné dans l'exposé des motifs :

Dorénavant, la définition légale de la fonction de réviseur d'entreprises sera rattachée à l'accomplissement des missions de révision pour lesquelles la loi lui reconnaît un monopole d'exercice ainsi qu'aux missions de révision résultant d'une exigence légale. C'est dire que le réviseur sera essentiellement celui qui aura à certifier à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard de tiers déterminés, les documents comptables des entreprises et à leur conférer la foi et le crédit qui s'attachent à une certification conférée par un professionnel assermenté.

Dans l'optique du projet, la distinction entre le réviseur d'entreprises et l'expert comptable ne se situe pas au niveau des aptitudes, mais au niveau des fonctions. La mission du réviseur est axée sur la certification des documents comptables. Il remplit une tâche qui se rattache directement à l'intérêt général. La profession d'expert comptable est, elle, axée sur la prestation de services compétents aux entreprises; elle concerne davantage les intérêts d'entreprises déterminées. Il en découle des différences de statut principalement sous l'angle des incompatibilités et de la discipline".

(Doc. parl. Chambre (1982-1983) n° 552 appelé ci-dessous "L'exposé des motifs", p. 3).

Le commentaire de l'article 29 du projet explique pourquoi le Gouvernement a renoncé à l'article 3 ancien qui définissait avec précision l'objet de la profession :

La définition légale de la fonction de réviseur d'entreprises n'est pas propre à la fonction des réviseurs d'entreprises. Elle recouvre l'activité exercée par tout expert comptable, voire par toute personne responsable, au sein des entreprises de l'organisation et de la tenue de la comptabilité. Ce n'est que par le biais des incompatibilités que ces dernières activités sont interdites aux membres de l'Institut.

La loi de 1953 ne comporte aucun monopole d'exercice de la fonction ainsi décrite.

La véritable stature de la fonction revisorale ne résulte, en réalité, pas de la loi de juillet 1953 mais des lois qui ont réservé aux membres de l'Institut certaines missions (Loi du 20 septembre 1948; loi du 1er décembre 1953 qui a imposé aux sociétés ayant fait appel à l'épargne publique, la nomination d'un commissaire au moins choisi parmi les membres de l'Institut; les lois qui ont prescrit des diligences particulières relatives à certains actes de la vie des sociétés (apports en nature, transformation etc); loi du 16 mars 1954 relative aux organismes d'intérêt public; lois et règlements relatifs au contrôle des entreprises du secteur financier (banques, caisses d'épargne, compagnies d'assurances) et des sociétés à portefeuille (arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967)).

Il en résulte que, dans les faits, les fonctions qui ne peuvent être exercées que moyennant une autorisation de l'Institut, ont pris le pas, par le fait des législations prérappelées, sur les missions rentrant dans la définition légale et dont l'exercice est autorisé de plein droit.

Par ailleurs, la définition légale actuelle de la fonction de réviseur d'entreprises fait obstacle à une définition légale de la fonction d'expert comptable; celle-ci pourrait, dans le fond, être pratiquement identique à la première.

Pour ces motifs, il est proposé de définir la fonction des réviseurs d'entreprises par ce qui la caractérise en propre, savoir, l'exercice de toute mission dont l'accomplissement leur est réservé par la loi et d'une façon générale, de toute mission de révision d'états comptables effectuée en exécution d'une disposition légale ou réglementaire. Cette nouvelle définition ouvre la voie à la protection du titre et à l'organisation de la profession d'expert comptable, organisées par le Chapitre IV de la présente loi.

Le fait que la définition légale de la fonction de réviseur d'entreprises soit centrée sur les missions qui leur sont réservées en propre par la loi et sur les missions de révision effectuées en exécution de dispositions légales ou réglementaires, n'implique pas, il importe de le souligner en toute netteté, que désormais les missions rentrant dans l'énumération de l'article 3 actuel de la loi leur seraient interdites. Tel n'est pas le cas; les incompatibilités sont définies à l'article 7bis de la loi commentée ci-après; elles n'englobent pas les missions en cause. Il sera dès lors loisible au réviseur d'entreprises de les prêter dans le respect des règles qui seront fixées en matière de déontologie.

En revanche, cette définition légale nouvelle de la fonction de réviseur d'entreprises implique que, en principe, l'exercice des missions réservées au réviseur d'entreprises et les missions de contrôle légal en vue de la certification d'états financiers doit constituer **l'activité principale** du réviseur ou de la firme de révision. Elle ne pourrait en constituer l'accessoire. Il appartiendra au conseil de l'Institut d'y veiller. Celui-ci pourra toutefois, dans l'application de ce principe, faire preuve d'une certaine souplesse, notamment pour les réviseurs en début de carrière ou récemment admis au serment, ou pour tenir compte de situations particulières.

On soulignera enfin, que l'article 3 nouveau de la loi ne délimite pas lui-même les tâches qui sont réservées aux réviseurs d'entreprises. Celles-ci résultent d'autres dispositions légales ou réglementaires".

(Exposé des motifs, p. 23).

Le Conseil d'Etat soulignait l'absence d'incompatibilités entre les tâches de l'expert comptable et la profession de réviseur :

"Il est permis d'inférer de la définition proposée par le projet pour la mission du réviseur que celui-ci ne peut accomplir que les missions qui lui sont confiées par la loi ou en vertu de celle-ci, et qu'il ne peut en exécuter d'autres, par exemple, à la demande d'entreprises ou de particuliers. On rapprochera cette définition restrictive de celle, plus étendue, que l'article 65 donne des missions qui composent les activités des experts comptables.

Il ne ressort toutefois pas du commentaire que l'Exposé des motifs consacre à l'article 27 que l'intention soit de limiter la tâche du réviseur d'entreprises aux missions qui lui sont confiées par la loi ou en vertu de celle-ci : sous réserve des incompatibilités énumérées à l'article 33 du projet et des règles de discipline applicables en la matière, les réviseurs d'entreprises peuvent continuer à accomplir les missions énumérées par l'actuel article 3 de la loi du 22 juillet 1953.

L'article 27 du projet doit être adapté de manière à traduire cette intention, en insistant sur le fait que l'activité principale des réviseurs d'entreprises consistera dorénavant à accomplir les missions qui leur sont confiées par la loi ou en vertu de celle-ci.

(...)

Dans les domaines qui ne relèvent pas de la compétence exclusive des réviseurs d'entreprises, ces derniers et les experts comptables, de même que les autres personnes ne portant pas le titre d'expert comptable ou ne portant pas un titre susceptible de créer la confusion avec celui-ci, se trouveront en position de concurrence pour l'accomplissement des missions qui sont énumérées, à titre d'exemple, par l'article 65. Cette relation de concurrence présente un double aspect. D'une part, les réviseurs d'entreprises et les experts comptables sont astreints, même dans la concurrence, à une discipline professionnelle, à laquelle les autres personnes qui accomplissent également les missions prévues par l'article 65, ne sont pas nécessairement tenues. D'autre part, se pose le problème de savoir à quels critères les clients potentiels donneront la priorité en ce qui concerne les missions énumérées par l'article 65 : la qualité du "service" ou le prix de ce "service", chez le réviseur d'entreprises, l'expert comptable ou une autre personne qui accomplit ces missions sans toutefois porter les titres prévus par la loi.

L'un des principaux objectifs du projet est de placer les professions de réviseur d'entreprises et d'expert comptable "à un même niveau d'aptitude et de compétence" (Exposé des motifs). Il faut néanmoins constater que :

- pour les réviseurs d'entreprises, la loi protège le titre de certaines compétences exclusives;
- pour les experts comptables, elle protège uniquement leur titre;
- aucune protection légale n'est prévue en ce qui concerne les activités typiques de l'expert comptable (article 65) qui sont également ouvertes aux réviseurs d'entreprises".

(Exposé des motifs, p. 46 et 78).

Au vu des discussions antérieures, on peut s'étonner de constater que les débats en commissions parlementaires n'ont pas été très longs sur le sujet. Le rapport à la Chambre souligne seulement :

"Cette disposition décrit la tâche du réviseur. Le rapporteur rappelle à ce sujet ce qui a été dit dans l'exposé des motifs (Doc. n° 552/1, pp. 22-24), notamment que si l'exercice de missions légales et l'exercice d'un contrôle doivent constituer l'activité principale du réviseur, ceci n'empêche pas que celui-ci puisse encore exécuter d'autres missions. Le Conseil de l'Institut veillera à ce que la profession ne soit pas mise en péril par ces autres activités".

(Doc. parl. 552 (1982-1983) n° 35, p. 61).

Le commentaire du Sénat est à peine plus explicite :

"Plusieurs membres aimeraient savoir pourquoi les problèmes relatifs au révisorat d'entreprises d'une part et à la protection et à l'organisation légales de la profession d'expert comptable d'autre part sont réglés dans le cadre d'un projet unique. Quelle est en définitive la spécificité des deux professions ?

Le Ministre souligne tout d'abord que l'un des grands mérites du projet en discussion réside précisément dans le fait que c'est la première fois qu'un projet propose une conception intellectuelle cohérente et réalisable du rôle et de la place respectifs des professions étroitement liées qui sont celles de réviseur d'entreprises et d'expert comptable. Le projet lève ainsi une hypothèse qui depuis 1953 pesait en Belgique sur le développement harmonieux des deux professions et a engendré dans la pratique des tensions qui ont duré plusieurs années.

Jusqu'à présent, l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui définit les activités du réviseur d'entreprises a également constitué le principal obstacle à la reconnaissance légale de la profession d'expert comptable au sens strict (cf. Exposé des motifs, Doc. Chambre 552/1, pp. 22-23).

Un expert comptable n'est pas un réviseur de seconde zone ! Ce malentendu tenace ne trouvera assurément aucun point d'appui dans le projet. L'exposé des motifs prévoit en effet expressément (op. cit. 37) que les deux professions se distinguent en termes de fonctions et d'intensité relative d'intérêt général et d'intérêts privés qui s'y rattachent, et non dans une hiérarchie de

compétences. C'est la raison pour laquelle les conditions d'accès en matière de diplôme et d'expérience sont très largement parallèles, tout en tenant compte des particularités des deux professions.

Tandis que le projet de loi définit la mission de réviseur d'entreprises (cf. article 33 du projet) comme consistant principalement à exécuter les missions de contrôle financier que la loi lui réserve exclusivement et qui le conduisent normalement à certifier le caractère fidèle d'états financiers à l'égard de tiers, la profession d'expert comptable consiste à mettre une compétence comptable spécialisée au service des entreprises (cf. article 78 du projet). Un membre se demande à ce propos si un réviseur d'entreprises sera encore autorisé à effectuer des expertises, étant donné le monopole attribué en la matière aux experts comptables externes (articles 78 à 82 du projet).

Le Ministre répond par l'affirmative. Il résulte effectivement du deuxième alinéa, 1^o, de l'article 82, que le monopole des expert comptables externes en matière d'expertises ne s'applique pas aux réviseurs d'entreprises. Néanmoins, le Ministre tient à faire remarquer que l'article 33 du projet (remplaçant l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953) définit la mission principale du réviseur d'entreprises comme consistant à exécuter toutes missions dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci et à accomplir toutes missions de révision d'états comptables effectuées en application de la loi ou en vertu de celle-ci. Tel est en effet la spécificité de la fonction revisorale, de telle sorte, que compte tenu de son application progressive, la réalisation d'expertises n'est admissible que dans la mesure où elles conservent un caractère accessoire".

Deux questions importantes ne sont pas réglées par ces textes : Que faut-il entendre par accessoire ? Peut-on être inscrit sur les deux tableaux ? Sous cette réserve, c'est une longue querelle qui touche à sa fin.

CHAPITRE III : L'INSTITUT ET LE CONSEIL SUPERIEUR

§1 : Les origines

La plupart des projets ont pour but l'organisation d'une profession autonome par rapport aux pouvoirs publics. La seule question était de savoir s'il s'agissait d'un Ordre professionnel ou d'un "Institut".

La Chambre des Représentants à d'abord opté pour la première formule :

"La profession de reviseur d'entreprises est une profession libérale et autonome"

Elle est conçue sous la forme juridique d'un Ordre, analogue à l'Ordre des Avocats ou des Médecins.

L'Ordre lui-même n'a aucun pouvoir de contrôle sur les entreprises et ne présente aucune analogie avec la Commission bancaire, par exemple.

Ses organes sont l'assemblée générale, le Conseil de l'Ordre, le Collège des commissaires, la Commission du stage. Les membres des différents collèges dirigeants sont élus par l'assemblée. Les finances sont autonomes. Les règlements d'exécution sont pris par arrêté royal sur proposition ou après avis du Conseil de l'Ordre.

Les membres sont soumis à des règles strictes d'indépendance, d'honorabilité, de secret professionnel, de responsabilité et de discipline. La discipline est exercée en premier ressort par un Commission mixte d'appel".

(Doc. parl. Chambre (1950-1951) n° 514, p. 14).

Mais une autre conception a fini par prévaloir au Sénat :

"Bien que cet organisme ne soit pas appelé à devenir un établissement d'enseignement, il est destiné à jouer un rôle académique considérable. De plus, sa fonction la plus délicate et la plus importante sera d'assurer la cohésion d'un corps dont les membres seront pendant longtemps de formation hétérogène. Il devra aussi développer la jurisprudence d'où naîtra une tradition non seulement en matière de discipline et de déontologie professionnelles, mais aussi et surtout en matière de comptabilité, de revision et de présentation des comptes. C'est sur ce dernier point - le plus important - que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises se distinguera des organisations connues sous l'appellation "Ordre", groupant les membres d'autres professions

libérales : médecins, pharmaciens, avocats, etc. Il faut d'ailleurs reconnaître que ces professions possèdent une tradition déjà fort ancienne, tandis qu'il n'en existera aucune lorsque sera créé l'Institut.

Ce n'est pas parce que le terme "Institut" est employé, que le caractère de profession libre et autonome est changé".

(Doc. parl. Sénat (1951-1952) n° 513, p. 7).

§2 : Le projet de 1965

La nouvelle structure proposée en 1965 est simplement exprimée dans l'avis du Conseil d'Etat sur le projet de loi n° 931 (p. 18) :

"La loi en projet abroge la loi du 22 juillet 1953 et renonce à grouper les réviseurs d'entreprises en un organisme autonome de droit public doté de la personnalité juridique. Elle distingue dans la fonction de réviseur d'entreprises "les exigences propres à la profession d'expert comptable et celles qui tiennent à l'exercice et au contrôle des missions de commissaire-réviseur" et se borne, quant à l'essentiel, à organiser à l'intervention de la Commission bancaire, la surveillance de ceux des réviseurs d'entreprises qu'elle dénomme dorénavant "réviseurs de sociétés". C'est pour renforcer l'efficacité et la coordination de l'action de ces réviseurs que la loi en projet confie la surveillance de leur activité à la Commission bancaire qui, actuellement déjà, en même temps que d'autres tâches, est chargée de certaines missions en vue de la protection de l'épargne".

Parallèlement à ce projet, le Gouvernement devrait déposer un autre projet de loi organisant la profession d'expert comptable (doc. parl. (1964-1965) n° 997) mais malheureusement aucun lien entre les deux projets n'était établi. C'est sans doute une des principales causes de l'échec de cette tentative. Toutefois, la proposition HERBIET émet également des critiques de principe :

Au surplus, une solution consistant à remplacer l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par un établissement public soulève des objections graves qui dépassent le seul plan de l'organisation professionnelle. Quelque modérés que soient en apparence les pouvoirs qu'on voudrait conférer à cet établissement public, on ne peut nier que l'exercice de la discipline professionnelle des réviseurs l'amènera inéluctablement à intervenir, de façon indirecte mais sans doute très pressante, dans le contrôle des sociétés. Ce serait là une modification fondamentale, dont la justification reste à établir, apportée d'une manière détournée, aux principes qui, dans notre pays, sont à la base de l'organisation et du fonctionnement des sociétés privées.

(doc. parl. Sénat, n° 198 (1966-1967), p.7)

§3 : La réforme de 1985

Les thèses de 1965 sont défendues dans l'avis du Conseil central de l'économie en 1972 qui suggère une tutelle de l'activité des réviseurs d'entreprises. Mais les interlocuteurs sociaux étaient partagés sur l'institution qui devrait être chargée de cette tutelle. Traduisant une des options, la proposition de loi VAN DEN BRANDE propose de supprimer les structures existantes et de créer un organe nouveau composé de personnes extérieures à la profession de réviseur et investi de très larges pouvoirs alors que les réviseurs sont regroupés dans une "association professionnelle constituée par arrêté royal".

(doc. parl. Chambre (1981-1982) n° 119).

Le projet de loi gouvernemental va dans un autre sens. Pour la première fois, il n'est plus question d'abroger la loi de 1953 mais de la modifier. Quand bien même ceci aurait-il valeur de symbole, il importe de le souligner.

"L'insertion plus étroite du revisorat dans le contrôle et la certification des informations fournies au conseil d'entreprise, l'attribution aux seuls réviseurs d'entreprises de la fonction de commissaire de sociétés à responsabilité limitée, les exigences du droit européen telles qu'elles découleront de l'adoption, vraisemblablement prochaine, par le Conseil des Ministres de la CEE, des septième et huitième directives en matière de droit des sociétés, l'évolution des conditions d'exercice des fonctions de vérification et de certification des comptes des sociétés, notamment dans leur contexte international, la nécessité et le souci de voir assumées les préoccupations en matière de relations sociales dans la politique générale de l'Institut, autant de facteurs qui ont conduit à proposer de modifier de manière assez sensible le statut du réviseur d'entreprises et les prérogatives de l'Institut, sans toutefois porter atteinte aux caractéristiques essentielles de l'Institut et de ses organes et en veillant à sauvegarder entièrement l'indépendance du réviseur dans l'exercice de ses missions".

(Exposé des motifs, p. 2).

Le rapport de la Commission du Sénat est plus explicite :

En ce qui concerne le mode d'organisation de la profession revisorale et la conception de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, domaines au sujet desquels l'avis du Conseil Central de l'Économie se bornait pour l'essentiel à mentionner les points de vue divergents de chacune des organisations représentées en son sein, le Gouvernement a opté pour le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel, mais de créer en marge de celui-ci un Conseil Supérieur du Revisorat, à composition tripartite, doté d'une compétence d'avis sur tous les aspects généraux de la profession.

Le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel se justifie par les éléments suivants :

- jusqu'à présent toutes les professions libérales qui ont été organisées en Belgique l'ont été sous cette forme;
- à la connaissance du Gouvernement, dans tous les pays étrangers où la profession revisorale a été organisée, l'élément professionnel est largement dominant, voir exclusif;
- s'agissant essentiellement de vérifier l'aptitude de personnes à exercer la profession, de juger de l'exercice par un reviseur de ses missions, d'apprécier l'atteinte portée par un comportement fautif au renom de la profession - somme toute de juger des personnes -, il est évident que des professionnels sont, dans ces domaines, mieux placés pour décider que des personnes qui représentent les interlocuteurs sociaux ou les pouvoirs publics;
- la condamnation sans appel de l'Institut que comporte l'avis du Conseil Central de l'Economie émis en 1972, pouvait peut-être s'expliquer par les difficultés et problèmes qui ont affecté les premières années du revisorat; elle ne peut certainement plus se justifier en 1984 après la mutation considérable que l'Institut a connu au cours des dix dernières années.

Le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel est toutefois assorti à la mise en place du Conseil Supérieur du Revisorat. Il s'agit là, aux yeux de Gouvernement, d'une pièce maîtresse de la réforme dont il n'entend pas voir sous-estimer la signification institutionnelle. Ce Conseil Supérieur est situé en marge de l'Institut de façon à éviter toute confusion d'attributions et de responsabilités. Il dispose d'une composition tripartite et a compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession, niveau auquel les préoccupations des interlocuteurs sociaux et des pouvoirs publics se situent organiquement. La compétence d'avis qui lui est conférée se trouve renforcée par le droit qui lui est conféré de rendre ses avis publics.

On relèvera, au surplus, que le Gouvernement dispose par le biais du pouvoir réglementaire qui couvre de larges aspects du statut revisoral, des moyens nécessaires pour assurer la sauvegarde de l'intérêt général dans tout ce qui touche au revisorat.

(Doc. parl. Sénat 715 (1983-1984) n° 2, p. 8).

En conclusion, la nouvelle loi a eu pour principales conséquences :

- 1° d'introduire un nouveau chapitre relatif à la surveillance de l'activité des reviseurs (voir plus loin, chapitre V);
- 2° d'adapter la procédure disciplinaire au Code judiciaire (voir l'avis du Conseil d'Etat);

3° de créer un organe consultatif dénommé Conseil Supérieur du revisorat d'entreprises (ci-dessous § 4);

§ 4 : Le Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises

La proposition de loi VAN DEN BRANDE instituait un "organe de tutelle" investi de pouvoirs très étendus pour réglementer la profession (doc. parl. Chambre (1981-1982) n° 119 - art. 23 et 24). La proposition de loi CLAES modifiait le nom de l'institution en "Conseil Supérieur du revisorat d'entreprises et des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal". L'ancien Ministre des Affaires Economiques suggérait une extension du domaine d'intervention de l'organe de tutelle mais ses pouvoirs demeuraient tout aussi étendus (doc. parl. Chambre (1982-1983) n° 414 - art. 114 à 116).

Le projet gouvernemental est très différent : il ne concerne que les réviseurs et son rôle est consultatif. L'article 101 de la loi du 21 février 1985 dispose :

§1er. Il est créé au sein du Ministère des Affaires Economiques un "Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises", dénommé ci-après le Conseil Supérieur.

Le Conseil Supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, à ce que les missions de revision que la loi confie aux réviseurs d'entreprises soit exercée dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait entre autres à l'exercice des missions visées à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil Supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut en application des articles 10 et 18bis de la même loi. Le Conseil Supérieur peut rendre publics ses avis et recommandations.

Le Gouvernement donne le commentaire suivant dans l'exposé des motifs :

"La compétence en matière de certification confiée au réviseur d'entreprises, c'est-à-dire la compétence conférée à un expert assermenté de formuler par écrit une attestation relative au caractère fidèle et complet d'états financiers et ce sur la base d'un contrôle effectué à cet effet, est une compétence qui doit être exercée en considération de l'intérêt général, en fonction de ce qu'exige la vie sociale. Ce n'est qu'à ces conditions que le réviseur d'entreprises pourra être reconnu en tant qu'homme de confiance indépendant

et impartial par les différentes parties intéressées par une information financière correcte (fournisseurs de capital, créanciers, travailleurs, autorités,...).

C'est en vue d'assurer que cette dimension sociale de la tâche du revisorat d'entreprises soit effectivement présente, que dans la ligne de l'avis formulé en juillet 1972 par le Conseil Central de l'Economie, il est proposé de créer un Conseil Supérieur pour le revisorat d'entreprises. Au sein de ce Conseil Supérieur, l'autorité et les interlocuteurs sociaux seront directement associés, par le biais d'une compétence consultative, à l'élaboration de la politique générale relative au revisorat d'entreprise.

Le Conseil Supérieur est constitué en tant qu'organe consultatif rattaché au département des Affaires Economiques.

Il exerce ses compétences par la formulation d'avis ou de recommandations adressés soit d'initiative, soit sur demande, au Gouvernement ou à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises".

(Exposé des motifs, p. 44).

Plusieurs amendements au projet ont été déposés tant à la Chambre qu'au Sénat pour revenir à la conception antérieure :

"Monsieur VAN DEN BRANDE a présenté un amendement (Doc. parl. n° 552/2-III) visant à accorder au Conseil Supérieur une compétence plus large, que l'on trouve exposée dans l'avis du Conseil Central de l'Economie (CCE, 1972/433, p. 22) et en particulier de lui accorder une compétence normative. Il faudrait en outre qu'il y ait davantage de représentants de la vie sociale pour siéger dans la Commission de discipline.

Si un Institut ne respecte pas certaines directives, il devrait s'en justifier devant le Conseil Supérieur.

(...)

Par son amendement, Monsieur VAN DEN BOSSCHE (Doc. parl. n° 552/32) vise à étendre la compétence du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable et à rendre obligatoire la consultation du Conseil Supérieur en cas d'adoption éventuelle d'un règlement à propos de la rémunération des reviseurs d'entreprises. Par ailleurs une publicité obligatoire des avis émis par le Conseil Supérieur semble être nécessaire au bon fonctionnement de cette institution dont la composition s'avèrera d'une importance capitale. Il estime finalement que le Conseil doit se voir attribuer formellement le droit de déposer plainte auprès de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

(...)

Monsieur DELAHAYE présente un amendement visant à supprimer l'article 100 du projet (Doc. n° 552/33). Il a l'impression que l'intérêt général doit être défini par le législateur. Créer à cet effet une institution particulière revient à une application dont l'utilité n'est nullement prouvée.

Le Ministre des Affaires économiques signale que les réviseurs d'entreprises se voient conférer désormais une fonction qui est très importante pour tous ceux qui sont concernés par la vie de l'entreprise. Il importe dès lors d'éviter un corporatisme qui pourrait s'instaurer parmi les professionnels. (...)

Par contre il lui paraît moins indiqué d'attribuer une compétence au Conseil Supérieur à l'égard des experts comptables. D'autres professions libérales en effet n'organisent pas non plus la participation de représentants de l'intérêt général dans leur organisation professionnelle. Le fait que ceci soit prévu pour les réviseurs d'entreprises tient à la mission très spécifique que ceux-ci sont appelés à remplir et aussi à l'évolution historique qu'a connue la profession".

(Rapport Verhaegen Chambre 552 (1982-1983) n° 35, p. 107 et 108).

Aucune de ces propositions ne fut retenue par la Commission de la Chambre. Au Sénat, deux amendements justifiés comme suit sont introduits :

"A (...) "Le Conseil Supérieur doit exercer un rôle, non seulement pour les missions de révisions exercées par les réviseurs, mais aussi pour toute question relevant de la compétence ou de l'organisation ou de l'Institut des Réviseurs.

Il importe de disposer, par le Conseil Supérieur, d'une force de propositions dégagée des pratiques corporatistes préjudiciables à l'intérêt général et aussi à celui des jeunes réviseurs et aux stagiaires".

D (...) "Le Conseil Supérieur du Revisorat est une pièce maîtresse de la réforme. Il ne peut être un simple organisme d'avis qui resteraient sans suite. Dès lors qu'un avis a réuni l'unanimité des parties composant ce Conseil Supérieur du Revisorat et devient donc une recommandation, il est évident que toutes les parties doivent appliquer cette recommandation, sinon on aboutirait à vider le Conseil Supérieur du Revisorat de toute nullité".

Le Ministre demande le rejet de ces amendements pour les raisons suivantes :

L'amendement A risque de facto de transformer le Conseil Supérieur en organe de tutelle sur l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

En vertu du projet et des options fondamentales qui le sous-entendent le Conseil Supérieur est une institution fonctionnant en marge de l'Institut, ayant compétence d'avis sur le mode d'exécution des missions de révision confiées aux réviseurs compte tenu de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Par contre le Conseil Supérieur n'est pas compétent pour les matières qui relèvent des prérogatives de l'Institut en tant qu'ordre professionnel.

En revanche, il est clair que le Conseil Supérieur est habilité à évoquer, le cas échéant, certains aspects touchant à l'organisation et au fonctionnement de l'Institut dans la mesure où ces aspects sont étroitement liés à l'accomplissement de sa mission légale consistant à veiller à ce que la politique suivie en matière de revisorat d'entreprises respecte l'intérêt général et les exigences de la vie sociale.

(...)

L'amendement D n'est également pas compatible avec la compétence d'avis que le projet confère au Conseil Supérieur. On ne voit pas en quoi un mode de scrutin particulier (le vote unanime) pourrait justifier la force contraignante que l'amendement veut conférer dans ce cas aux avis du Conseil Supérieur".

(Rapport FEVRIER et NICOLAS, Sénat 715 (1983-1984) n° 2, p. 45 à 47).

Notion d'avis et de recommandation

Le Conseil d'Etat observait (Exposé des Motifs, p. 82)

"A l'alinéa 2, il est question d'avis et de recommandations. Le Conseil d'Etat considère qu'ils ne sont pas obligatoires. Il n'est pas très clair, cependant, en quoi l'avis se distingue ici de la recommandation. Faut-il entendre que les recommandations sont données par le Conseil Supérieur agissant d'initiative, tandis que les avis sont émis à la demande du Gouvernement ou de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ?

Nul ne se dissimulera le poids qui s'attachera aux avis et recommandations du Conseil Supérieur, lors même que juridiquement il ne lie pas l'Exécutif ou le Conseil de l'Institut. Le pouvoir donné au Conseil Supérieur de rendre publics les avis et recommandations qu'il formule en accroîtra, au besoin, la signification. (...)"

La même question apparaît dans les discussions de commission à la Chambre mais la réponse est différente :

"Le Conseil Supérieur qui comportera une délégation des travailleurs et des employeurs ne manquera pas de veiller à ce que l'évolution future de la profession ne se fasse pas de manière unilatérale et c'est bien à cet effet que le Conseil Supérieur a été créé.

Un membre pose encore la question de savoir où est la distinction entre un avis et une recommandation.

Il est renvoyé à l'exposé des motifs selon lequel la recommandation doit être comprise comme un avis exprimé à l'unanimité. Le même membre considère que cette distinction terminologique n'est pas exacte et propose de ne conserver que le mot "avis".

Un autre membre estime cependant qu'il serait préférable de conserver le mot "recommandation" en plus du mot "avis", mais dans une autre signification que celle mentionnée dans l'exposé des motifs.

Lorsque le Conseil Supérieur s'adressera au Gouvernement, ceci prendra toujours la forme d'un avis. Au contraire, à l'égard d'autres instances, le texte du Conseil pourra contenir une recommandation.

Le Gouvernement et la Commission admettent cette façon de voir et se rangent à cette interprétation".

(Rapport Verhaegen, p. 108).

Ces avis et recommandations peuvent être publics mais ce n'est pas une nécessité :

"Ensuite il n'est pas nécessaire non plus que tous les avis émis par le Conseil Supérieur reçoivent une publicité très large. Cette publicité pourrait en effet être utilisée comme une sanction ou comme un blâme. L'autorité morale des avis du Conseil sera renforcée par le fait qu'ils pourront être rendus publics".

(Rapport Verhaegen, p. 107.)

CHAPITRE IV : ACCES A LA PROFESSION

Section 1 : Principes légaux

§ 1 : Synthèse du régime de 1953

Pour pouvoir être reviseur d'entreprises, il faut :

- être belge ou avoir été autorisé par l'arrêté royal;
- avoir 25 ans au moins et 65 ans au plus;
- jouir de ses droits civil et politique et ne pas avoir été condamné pour un fait visé à l'AR n° 22 du 24 octobre 1934;
- être porteur en fin de stage d'un diplôme reconnu par la loi ou par un arrêté royal qui pourrait être un diplôme non universitaire de gradué en comptabilité par exemple;
- avoir accompli un stage de trois ans en principe, auprès d'un reviseur inscrit depuis 5 ans au tableau;
- pour certains candidats, avoir présenté un examen de fin de stage.
- prêter le serment légal.

Les sociétés ne sont pas admises en tant que telles comme membres de l'Institut puisque les reviseurs ne peuvent pas constituer des sociétés dotées de la personnalité juridique.

§ 2 : Synthèse des nouvelles dispositions

a. Accès au stage (article 17); il faut :

- 1° Etre Belge ou être domicilié en Belgique;
- 2° Ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas avoir été déclaré en faillite et ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnellement, de plus d'un mois pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1er de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934 portant interdiction à certains condamnés et aux faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités et conférant aux tribunaux de commerce la faculté de prononcer de telles interdictions, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction sanctionné par les lois

coordonnées sur les sociétés commerciales ou par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et à ses arrêtés d'exécution ou à la législation fiscale.

- 3° Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins, dans une des disciplines que le Roi détermine, ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi. Les diplômes délivrés à l'étranger dans les mêmes disciplines sont admis moyennant la reconnaissance préalable de leur équivalence par l'autorité belge compétente. Le Roi peut autoriser le Conseil de l'Institut à admettre dans des cas individuels l'équivalence de diplômes délivrés à l'étranger;
 - 4° Réussir un examen d'admission d'un niveau qui puisse garantir la compétence et l'aptitude du futur reviseur d'entreprises;
 - 5° Avoir conclu une convention de stage avec un membre de l'Institut comptant au moins cinq années d'inscription au tableau de l'Institut, qui s'engage à guider le stagiaire et à l'assister dans sa formation en tant que reviseur d'entreprises. La convention requiert l'approbation de la Commission du stage;
- b. Inscription sur la liste des personnes physiques (article 4); Outre les 5 conditions énumérées ci-dessus, il faut :
- 6° Avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage. Les personnes ayant la qualité d'expert comptable ainsi que les personnes de nationalité étrangère ayant acquis à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de reviseur d'entreprises, sont, dans les conditions prévues par le Roi, exonérées en tout ou en partie, de l'obligation du stage;
 - 7° Avoir réussi l'examen d'aptitude dont le programme et les conditions sont fixés par le Roi;
 - 8° Avoir 25 ans au moins et 65 ans au plus;
 - 9° Prêter serment devant le Président du Tribunal de Commerce.

c. Inscription sur la liste des sociétés de revision (art. 4bis, 18 et 33);

Seules les sociétés civiles professionnelles peuvent être inscrites au tableau. Cette forme de société n'étant pas encore réglée officiellement par la loi (Voir projet de loi : doc. parl. Chambre n° 1108 (1984-1985) n° 1), l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 introduit par la loi du 21 février 1985 prévoit une disposition transitoire équivalente :

§ 1er : Jusqu'à l'expiration d'un délai de trois ans prenant cours à la date de l'introduction dans le droit belge pour les reviseurs d'entreprises, de la société civile professionnelle, la qualité de membre de l'Institut

des Reviseurs d'Entreprises est accordée à toute société civile constituée sous la forme de société en nom collectif, de société de personnes à responsabilité limitée ou de société coopérative qui en fait la demande et qui, outre les autres conditions fixées par le Roi, remplit les conditions suivantes :

- "1° son objet et son activité doivent être limités à l'exercice de missions de revision visées à l'article 3 et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de réviseur d'entreprises;
- 2° tous les associés, gérants et administrateurs doivent avoir la qualité de réviseur d'entreprises ou avoir à l'étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi à celle de réviseur d'entreprises en exécution de Traités internationaux auxquels la Belgique est partie ou moyennant réciprocité."

d. Inscription des non résidents (art. 4 ter)

Le réviseur d'entreprises de nationalité belge peut acquérir la qualité de réviseur et la conserver indépendamment du fait qu'il ait ou non un domicile en Belgique. Un ressortissant étranger peut acquérir la qualité de réviseur s'il est domicilié en Belgique. Il la perd en principe dès qu'il quitte le territoire (art. 4 quater).

L'exercice de la profession et l'inscription d'un non résident sur la liste devront être organisés par arrêté royal :

art. 4 ter : "Le Roi fixe, pour l'exécution des traités internationaux auxquels la Belgique est partie, ou moyennant réciprocité, les règles de l'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises aux personnes physiques, non domiciliées en Belgique et aux personnes morales de droit étranger établies ou non en Belgique, ayant dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente à celles des réviseurs d'entreprises".

Section 2 : Les personnes physiques établies en Belgique

"Les conditions exigées pour l'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises sont adaptées au droit européen. Par la même occasion, la loi consacre le principe fondamental de l'indépendance totale que doit avoir le réviseur dans l'accomplissement de sa mission".

(Rapport Verhaegen, p. 5; voyez aussi la huitième directive du Conseil des Communautés européennes : Rapport IRE 1984, p. 160).

§ 1 : Nationalité

"Conformément au droit européen qui interdit toute discrimination sur base de la nationalité, l'accès au revisorat est étendu aux personnes physiques étrangères qui sont domiciliées en Belgique".

(Exposé des motifs, p. 24).

§ 2 : Indignité

"Le régime des indignités est aménagé. En vertu du texte actuel, ne peuvent être admis en qualité de reviseur, les personnes qui ne jouissent pas de leurs droits civils et politiques, les faillis ainsi que les personnes condamnées pour un des faits visés à l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934.

Quant aux indignités résultant de condamnations pénales, ce régime n'est pas équilibré en ce qu'il crée une indignité absolue du chef d'une condamnation, même légère, pour un des faits visés à l'arrêté royal n° 22 susvisé, mais en ne prévoyant pas, simultanément, d'indignité en cas de condamnations, même à de lourdes peines, pour d'autres catégories de délits qui pourtant peuvent porter atteinte au nom et à la réputation du reviseur, telles des condamnations pour infractions à la loi sur l'organisation de l'économie, pour infractions aux lois sur les sociétés ou pour infractions aux lois d'impôts.

Aussi le régime amendé tend-il à étendre la gamme des condamnations entraînant une indignité tout en supprimant le caractère absolu de cette indignité lorsque la condamnation prononcée est une peine privative de liberté de moins d'un mois ou d'une amende. En ce cas, le candidat peut être admis à la qualité de reviseur d'entreprises, mais seulement moyennant une autorisation spéciale de l'Institut.

Le Conseil d'Etat souligne avec raison que, sur ce point le projet accorde au Conseil de l'Institut une large compétence d'appréciation. Cette compétence d'appréciation est toutefois une compétence liée par son objet. Elle ne peut être exercée de manière légitime que si l'appréciation porte sur les conséquences de la condamnation sur l'activité du reviseur d'entreprises".

(Exposé des motifs, p. 24).

Le Conseil d'Etat fait remarquer que le projet ne comporte pas de disposition pour le cas où un candidat-reviser d'entreprises aurait encouru une sanction pénale à l'étranger pour des infractions similaires.

Il convient d'observer également qu'en exigeant que l'on ne peut pas avoir encouru de condamnation pour une autre infraction "qui porterait gravement atteinte" aux conditions d'exercice de l'activité de reviseur d'entreprises, le projet attribue un large pouvoir d'appréciation au Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

A l'alinéa 2 du B, il vaut mieux écrire "à une peine d'emprisonnement inférieure" au lieu de "à une peine privative de liberté inférieure et "infractions" au lieu de "faits". L'observation qui vient d'être faite concernant l'étendue du pouvoir d'appréciation dont disposera le Conseil de l'Institut, s'applique également au présent alinéa. Ce pouvoir d'appréciation étendu est forcément lié par son objectif : en d'autres termes, il ne peut s'exercer légalement que si l'appréciation est fondée sur des critères propres à l'activité du reviseur d'entreprises".

(Exposé des motifs, p. 47).

M. VAN DEN BOSSCHE considère que le dernier alinéa du littéra B n'est pas opportun, parce qu'il attribue à l'Institut une sorte de droit de grâce (Doc. n° 552/11, 2). Le concept d'"honorabilité" doit être remplacé par un critère plus objectif.

M. BARZIN exprime le même avis et considère que le dernier critère d'appréciation prévu au littéra B, premier alinéa, est trop subjectif (Doc. n° 552/2, IV).

Le rapporteur considère que son amendement à l'article 71 (Doc. n° 552/19) en ce qui concerne les experts comptables doit également être valable pour les reviseurs; il s'agit essentiellement de prévoir que lorsqu'une réhabilitation a été obtenue après faillite, l'accès à la profession ne peut pas être refusé.

Les membres de la Commission posent également la question de savoir pourquoi dans l'hypothèse présente, une condamnation d'un mois est suffisante pour se voir refuser l'accès à la profession alors que pour les experts comptables, trois mois sont nécessaires. Ils considèrent que ceci n'est pas opportun parce que les deux professions sont comparables.

L'amendement gouvernemental (Doc. n° 552/29) rencontre les amendements de M. BARZIN et de M. VAN DEN BOSSCHE qui veulent empêcher que la dignité ne soit une condition d'accès. L'amendement du rapporteur est également rencontré afin de permettre au failli réhabilité d'avoir accès à la profession.

De plus, la peine de prison maximale est portée de 1 à 3 mois, de telle façon que la situation soit identique à celle qui prévaut pour les experts comptables.

Un membre demande pourquoi aucune règle n'est prévue en matière de réhabilitation pour les sanctions pénales alors que c'est le cas des faillis.

Le rapporteur déclare que la réhabilitation après une sanction pénale efface la sanction, tandis que la réhabilitation après faillite laisse subsister la faillite. La réhabilitation après faillite est la confirmation du fait que le passif est apuré.

Etant donné que la réhabilitation pénale fait disparaître la sanction pénale, il n'est pas nécessaire de prévoir une règle spécifique sur ce point".

(Rapport Verhaegen, p. 62 et 63).

§ 3 : Diplôme requis

"L'expérience acquise établit :

- a) qu'en règle générale l'exercice des missions de réviseur d'entreprises implique, compte tenu de l'accroissement rapide des exigences qui s'y rattachent, une formation de niveau supérieur, normalement concrétisée par un diplôme d'enseignement supérieur;
- b) qu'en règle générale, le stage est beaucoup plus fructueux s'il est accompli après la fin des études, qu'avant ou au cours de celles-ci;
- c) qu'il implique de fixer, par arrêté royal, les diplômes d'enseignement supérieur de niveau universitaire conférant accès au revisorat ainsi que les conditions auxquelles d'autres diplômes peuvent, moyennant une expérience professionnelle, conférer accès au revisorat;
- d) qu'il s'indique - quel que soit le diplôme dont le candidat est détenteur - de subordonner l'admission au stage à la réussite d'une épreuve d'admission permettant d'apprécier les aptitudes à accéder en fait à la qualité de réviseur.

Par ailleurs, il ne paraît pas justifié d'exclure de manière absolue les personnes qui ne seraient pas titulaires d'un tel diplôme mais qui, notamment par la pratique et par l'étude, auraient acquis les aptitudes théoriques requises. A ce titre, il est évident qu'il y a lieu d'éviter de créer ou de maintenir des obstacles inutiles au passage de la profession d'expert comptable à celle de réviseur d'entreprises. Tout plaide en revanche pour que ce passage puisse se faire de manière aisée.

Pour ces motifs, et tenant compte des propositions de texte formulées par le Conseil d'Etat, le texte amendé prévoit que le candidat réviseur d'entreprises doit être en possession d'un diplôme universitaire ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire délivré après quatre années d'études au moins, dans une des disciplines que le Roi détermine, ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées, par le Roi. Par ailleurs, dans l'optique de l'élargissement de l'accès de la profession aux étrangers, il permet l'assimilation des diplômes délivrés à l'étranger aux diplômes délivrés en Belgique".

(Exposé des motifs, p. 25).

Cette position ne sera plus modifiée au cours des travaux en Commission : "Le Ministre des Affaires économiques considère qu'il n'est pas souhaitable de prévoir un diplôme déterminé dans la loi et de renvoyer pour d'autres diplômes à un arrêté royal.

Enfin, le texte du Gouvernement est plus souple dans la mesure où le Roi peut reconnaître certains titres et qu'une combinaison avec l'expérience est également prévue".

(Rapport VERHAEGEN, p. 62).

"En ce qui concerne le nouveau 4^o de l'article 4 précité, le Ministre confirme que c'est au Roi qu'il revient de déterminer notamment quels diplômes seront pris en considération, étant entendu qu'en principe un diplôme de l'enseignement supérieur sera exigé.

Néanmoins, le projet ménage la possibilité de tenir également compte d'autres diplômes et de l'expérience professionnelle acquise, de sorte que des personnes n'ayant pas de diplôme de l'enseignement supérieur mais ayant acquis les connaissances théoriques voulues, par la pratique et les études (personnelles), auront accès à la profession. Il s'avère donc que le projet n'a certainement pas voulu limiter l'accès à la profession aux détenteurs d'un diplôme spécifique. La Commission estime toutefois que les diplômes admis devront être axés sur la pratique de reviseur d'entreprises (cf. et comp. l'article 6 de la huitième directive CEE du 10 avril 1984)".

(Rapport FEVRIER et NICOLAS, p. 34).

§ 4 : Examen d'admission et stage

"Cette souplesse accrue quant aux conditions formelles (relatives aux diplômes requis) n'est toutefois possible que moyennant l'introduction proposée d'une épreuve d'admission au stage, épreuve correspondant à une formation de niveau supérieur. Elle permettra, mieux que la seule détention d'un diplôme déterminé, d'apprécier les aptitudes du candidat à accéder effectivement à la qualité de reviseur d'entreprises au terme de sa période de formation complémentaire pratique par le stage".

(Exposé des motifs, p. 25).

"L'expérience a montré l'opportunité de l'instauration d'un examen d'admission d'un niveau qui puisse garantir la formation suffisante et l'aptitude du futur réviseur d'entreprises. Il y a lieu de souligner qu'il s'agit là d'un examen de capacité et non d'une épreuve qui s'inspirerait d'une idée quelconque de limitation du nombre des admissions au stage.

Le stage devra, comme par le passé, être effectué auprès d'un réviseur d'entreprises ayant une ancienneté de 5 années minimum. Il durera en principe trois ans. Toutefois, le règlement du stage pourra, comme c'est le cas actuellement, autoriser le Conseil de l'Institut à consentir, par décision individuelle, une réduction de la durée du stage en faveur de ceux qui auraient acquis une expérience professionnelle par d'autres voies.

Dans le cadre de l'obligation qui lui est faite par l'article 2 de la loi du 22 juillet 1953, de veiller à la formation d'un corps de réviseurs, l'Institut aura à assurer dans toute la mesure du possible, qu'un candidat au stage remplissant les conditions légales et ayant réussi l'épreuve d'admission organisée par l'Institut, trouve effectivement un maître de stage qui s'engage à le guider et à l'assimiler dans la formation professionnelle".

(Exposé des motifs, p. 30).

"M. VAN DEN BOSSCHE veut introduire l'obligation pour l'Institut de désigner un maître de stage pour les candidats-stagiaires qui n'ont pas trouvé un maître de stage (Doc. parl. n° 552/30).

Le Ministre des Affaires Economiques souligne que ce principe a été longuement discuté avec l'Institut.

Il n'apparaît pas souhaitable de fixer une obligation en cette matière pour différentes considérations d'ordre pratique et aussi parce que la relation entre maître de stage et le stagiaire doit se reposer sur un engagement volontaire.

L'Institut a d'ailleurs pris sur lui l'engagement exprès de trouver un nombre suffisant de maîtres de stage".

(Rapport VERHAEGEN, p. 74).

"En ce qui concerne l'obligation de stage prévue au 5° de l'article 4 précité, un membre exprime à nouveau ses inquiétudes au sujet des tendances corporatistes constatées précédemment dans plus d'une profession soi-disant libérale, en particulier en relation avec l'obligation de stage, telles que le phénomène du stage "payé" par le stagiaire ou encore le refus de titulaires de la profession d'accueillir des stagiaires".

(...)

En ce qui concerne l'organisation du stage et les craintes et critiques émises par un membre à ce sujet, le Ministre attire l'attention des membres sur une note circonstanciée établie par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative à l'organisation actuelle du stage.

Il résulte notamment de cette note les faits suivants :

- 1^o l'admission au stage est décidée par le Conseil de l'Institut, sur base d'un examen d'admission portant sur les matières qui se trouvent à la base des fonctions revisorales; la préparation et la correction de cet examen sont confiées à des professeurs d'enseignement supérieur; il se déroule dans des conditions visant à assurer une entière objectivité. Aucun parrainage n'est requis pour présenter cet examen;
- 2^o au cours des trois dernières années, 147 candidats ont réussi l'examen d'admission; enquête faite, aucun de ces candidats n'a éprouvé de difficultés à trouver un maître de stage;
- 3^o au cours de l'année 1984, sur 164 candidats, 127 ont réussi l'épreuve éliminatoire d'expression écrite; parmi ceux-ci 57 ont réussi les autres épreuves - et ont été admis au stage; 41 ont réussi partiellement ces autres épreuves et peuvent se représenter après avoir complété leurs connaissances dans les domaines en cause.

Par ailleurs, tout laisse présager qu'au cours des prochaines années, la demande de services en matières de revision sera important et qu'elle facilitera l'insertion dans la profession de stagiaires.

Enfin, le Ministre tient à confirmer l'engagement moral pris par l'Institut d'assurer dans toute la mesure du possible qu'un candidat au stage remplissant les conditions légales et ayant réussi l'épreuve d'admission organisée par l'Institut, trouve effectivement un maître de stage".

(Rapport FEVRIER et NICOLAS, p. 34 et 37).

Section 3 : Régime particulier pour les experts comptables et les professionnels étrangers.

"Les personnes ayant la qualité d'expert comptable ainsi que les personnes de nationalité étrangère ayant acquis à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises pourront, dans les conditions prévues par le Roi, être exonérées, en tout ou en partie, de l'obligation du stage".

(Exposé des motifs, p. 25).

"Le Gouvernement a opté pour l'organisation de la profession d'expert comptable par le présent projet de loi.

En premier lieu, parce qu'à son estime, il est urgent de conférer aux experts comptables l'organisation de leur profession et qu'il ne s'indique pas de renvoyer à un autre projet, ce qui peut être réalisé immédiatement.

En second lieu, parce que les liens entre la profession de réviseur et celle d'expert comptable sont extrêmement étroits et que tout plaide dès lors pour qu'elles soient saisies dans une même approche intellectuelle, dans une vision globale du rôle et de la place de l'une et de l'autre.

En troisième lieu, parce qu'il s'indique que ces deux professions ne soient pas séparées par des cloisons étanches et que des possibilités soient créées de passer, sans difficultés excessives, de l'une à l'autre".

(Exposé des motifs, p. 37).

Section 4 : Les non résidents

"Dans la même ligne de pensée, mais cette fois dans une politique d'ouverture internationale de la profession, en conformité avec les traités internationaux auxquels la Belgique est partie, et notamment avec le Traité de Rome, le projet introduit la faculté pour les personnes physiques non domiciliées en Belgique et pour les personnes morales de droit étranger, établies ou non dans le pays, d'être admises comme membres de l'Institut lorsqu'elles ont dans un Etat étranger une qualité reconnue équivalente à celle des réviseurs d'entreprises.

Cette admission, dans le cadre des règles en matière de liberté d'établissement et de libre prestation de services, se fera aux conditions et selon les modalités prévues par le Roi. Celles-ci devront, de toute évidence, veiller à ce que ces réviseurs ou ces firmes de révision étrangers soient soumis à des règles identiques à celles auxquelles sont soumis les réviseurs belges, notamment en matière d'incompatibilités de fonctions".

(Exposé des motifs, p. 26).

"Dans cet article (art. 4ter), il est établi que les personnes physiques qui ne sont pas domiciliées en Belgique ou les personnes morales de droit étranger qui ne sont pas établies en Belgique peuvent devenir membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans le cadre des traités internationaux ou sur base du principe de réciprocité.

Le Gouvernement mentionne que dans la discussion de la huitième directive, il a été établi qu'en ce qui concerne les contrôleurs légaux des comptes annuels, il n'existe momentanément pas encore de liberté d'établissement dans la Communauté.

Il en résulte que les personnes morales de droit étranger ou les personnes physiques qui ont une qualité équivalente avec les réviseurs d'entreprises ne peuvent être admises comme membre de l'Institut qu'en exécution des traités internationaux et en cas de réciprocité".

(Rapport VERHAEGEN, p. 65).

Section 5 : Les sociétés professionnelles

§1. Principe

"La présente réforme resterait en retard sur notre époque et en marge de la situation prévalant dans la plupart des pays étrangers si elle ne permettait pas l'exercice des missions de réviseur ou de la profession d'expert comptable par des personnes morales. Le temps n'est plus où les missions de révision d'une grande entreprise pouvaient n'être confiées qu'à une personne physique, agissant seule, ou dans le cadre d'une société dénuée de personnalité juridique, détentrice d'un mandat conclu intuitu personae.

Si, comme l'entend le Gouvernement, on entend situer cette profession à un niveau international, lui fournir la stabilité juridique dans ses rapports avec les tiers et lui offrir la possibilité de maîtriser des disciplines diversifiées et complémentaires, afin de rencontrer les besoins - sous l'angle du contrôle ou sous l'angle du conseil - des entreprises tant nationales que multinationales, il s'impose de prévoir la possibilité de constituer des sociétés de révision dotées de la personnalité juridique.

A cet effet, le Gouvernement a décidé d'instituer par un projet distinct la société civile professionnelle et la société civile interprofessionnelle".

(Exposé des motifs, p. 4).

Dans la loi du 22 juillet 1953, la fonction de réviseur est conçue comme une profession libérale, exercée à titre individuel, par une personne physique. En vertu de l'article 8 de cette loi, un réviseur ne peut d'ailleurs, pour l'exercice de sa fonction, s'associer, même à d'autres réviseurs, dans une société dotée de la personnalité juridique.

Si dans un nombre important de cas, il est évident que la fonction de réviseur continuera à être exercée sur ces bases, force est de constater que ce mode d'exercice des fonctions revisorales répond de moins en moins aux nécessités du contrôle des grandes entreprises, notamment de celles qui se meuvent sur le plan international, et au besoin de synergie qu'implique leur contrôle. Par ailleurs, dans la plupart des pays étran-

gers, ces fonctions sont exercées par des firmes regroupant, sous des formes juridiques diverses, un grand nombre d'associés, occupant des collaborateurs nombreux et devenues elles-mêmes des "multinationales" du contrôle. Enfin, il est évident que l'exercice de la fonction par une personne morale met celle-ci, ainsi que les personnes qu'elle emploie, à l'abri des accidents d'ordre individuel auxquels sont exposées les personnes physiques.

Aussi le projet ouvre-t-il la voie à l'admission de sociétés de revision en qualité de membre de l'Institut dès que, par une loi distincte, le statut des sociétés civiles professionnelles dotées de la personnalité juridique aura été promulgué. Les pouvoirs attribués au Roi visent l'adaptation à ces sociétés de revision des règles applicables aux réviseurs d'entreprises, personnes physiques. En attendant la création de la société civile professionnelle, la qualité de membre de l'Institut pourra en vertu d'une disposition à caractère transitoire (cf. ci-après, l'article 66) être conférée, dans des conditions déterminées, à des sociétés civiles à forme commerciale.

(Exposé des motifs, p. 25).

Inscription au tableau des réviseurs d'entreprises

"Dans la loi du 22 juillet 1953, la profession de réviseur d'entreprises n'est autorisée qu'aux personnes physiques.

Etant donné l'évolution sociale, il est certainement devenu nécessaire de permettre aussi des formes d'association pour l'exercice du révisorat d'entreprises. Vu l'extension de la fonction et de l'étendue des missions, dans bien des cas, un capital important, des moyens importants et un important groupe de collaborateurs sont nécessaires.

Cet article prévoit que la profession peut aussi être exercée par une société civile professionnelle dont les conditions sont établies par le Roi. Dans la période transitoire, certaines sociétés qui ont emprunté la forme d'une société commerciale sont également permises (art. 33). Ces sociétés peuvent dès lors être inscrites comme telles au tableau des réviseurs d'entreprises."

(Rapport VERHAEGEN, p. 63).

Formes d'organisation

"M. DELAHAYE dépose un amendement (Doc. n° 552/21) pour autoriser à titre définitif les sociétés civiles sous forme de société en nom collectif et de société en commandite. Notamment, la société en commandite permettrait d'attirer des fournisseurs de capitaux qui ne pourraient pas s'immiscer dans la gestion.

De cette façon, d'une part, on offre la possibilité de réunir le capital nécessaire et, d'autre part, il n'est pas porté atteinte à l'autonomie nécessaire des professionnels, en l'espèce, les réviseurs d'entreprises.

De plus, les professionnels sont les gérants et en tant que tels ils ont une responsabilité illimitée vis-à-vis des tiers.

Le rapporteur demande si d'autres formes de sociétés ne peuvent pas être permises que la future société civile professionnelle. Pour l'instant, les pharmaciens sont déjà autorisés à former des coopératives; il est admis que les architectes exercent leur profession dans la forme de société commerciale avec un objet civil en application de l'article 212 L.C.S.C.

Le Barreau de Bruxelles a tout récemment pris la même décision, à l'exception des sociétés en commandite et des sociétés anonymes.

Il est connu que les médecins ont également admis la S.P.R.L. en tant que forme de coopération. Il paraît dès lors logique de tenir compte des développements actuels dans les autres professions libérales.

Ceci ne porte pas préjudice au fait qu'éventuellement, on puisse être plus strict pour les réviseurs que pour les experts comptables pour qui d'autres formes juridiques sont encore possibles.

Dans tous les cas, la transformation d'une société civile professionnelle en une société d'une autre forme doit être possible sans inconvénient fiscal.

Un membre remarque que l'association avec des fournisseurs de capitaux pourrait mettre l'indépendance des réviseurs très sérieusement en péril et il ne peut pas se ranger derrière une commercialisation de la profession.

En tout cas, les règles de la responsabilité des professionnels doivent jouer complètement, même dans le droit des sociétés.

Un autre membre demande si après la période transitoire, tous les membres d'une association doivent avoir la qualité de réviseur d'entreprises.

Le Ministre des Affaires Economiques déclare que pour l'exercice de cette profession, il paraît nécessaire d'assurer une approche professionnelle très claire. C'est pourquoi, il est exigé que tous les membres de la société civile professionnelle soient des réviseurs d'entreprises, tandis qu'il ne paraît pas approprié que cette profession soit commercialisée par d'autres.

Tenant compte de ce qui précède, le Gouvernement dépose un amendement (Doc. n° 552/29) visant à ne pas autoriser la société en commandite même pendant la période transitoire. Les commanditaires (non professionnels) ne sont en effet pas nécessairement connus.

Par ailleurs, il faut spécifier sur la liste des réviseurs quels associés sont réviseurs d'entreprises. Tous les associés doivent en effet être réviseurs d'entreprises. Pour cette raison, le Gouvernement dépose également un amendement (Doc. n° 552/29).

De plus, le Gouvernement marque son accord sur l'observation du rapporteur selon laquelle la S.P.R.L. devrait être admise dans la phase transitoire compte tenu de l'évolution qui se fait jour dans d'autres professions libérales.

Pour information, le Ministre mentionne encore que dans le projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles, il est tenu compte de la transformation d'une autre forme juridique dans cette dernière sans inconvénient fiscal pour les intéressés."

(Rapport VERHAEGEN, p. 63 à 65).

La société civile professionnelle

Le projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles déposé sur le Bureau de la Chambre le 18 janvier 1985 est présenté comme suit dans l'exposé des motifs :

"Le Gouvernement a considéré que ces observations pouvaient être largement rencontrées d'autant plus que, dans le cadre des travaux de la commission spéciale de la Chambre des Représentants chargée d'examiner le projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, une disposition transitoire (cf. art. 67, Doc. n° 552/35 du 25 juin 1984) tendant à rencontrer les critiques évoquées ci-dessus avait été élaborée et avait recueilli un large assentiment parlementaire. Cette disposition confère la qualité de réviseur à toute société civile constituée sous la forme de société en nom collectif, de société de personnes à responsabilité limitée ou de société coopérative.

Entre autres conditions, l'article 67 du projet de loi sur le revisorat prévoit notamment, en matière de responsabilité, l'obligation, chaque fois qu'une mission de révision comptable est confiée à une société civile ayant adopté une des formes commerciales énoncées ci-dessus, de désigner parmi les associés, un représentant chargé de l'exécution de la mission au nom et pour le compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités, notamment civiles, que s'il exerçait cette mission en nom propre et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente.

C'est ce régime transitoire que le présent projet propose de généraliser à titre définitif.

Le projet qui vous est soumis tend à permettre la création de trois types de sociétés civiles ayant la personnalité juridique : la société civile professionnelle, la société civile interprofessionnelle et la société

civile de moyens (cf. art. 1er, 2 et 23). Chacune de ces sociétés civiles a le choix entre trois formes de sociétés commerciales : la société en nom collectif, la société de personnes à responsabilité limitée et la société coopérative (cf. art. 3). Le projet fait ainsi application, pour ces trois types de sociétés civiles, de la faculté ouverte par l'article 212 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

En ce qui concerne le régime de responsabilité, le texte distingue la responsabilité pour les dettes sociales de celle relative aux dommages dus pour d'éventuelles fautes professionnelles.

Dans le premier cas, s'appliquera le régime de responsabilité résultant de la forme de société commerciale choisie. La responsabilité sera, par exemple, indéfinie pour la forme de société en nom collectif; elle sera limitée si le choix s'est porté sur la S.P.R.L.

Pour les conséquences d'éventuelles fautes professionnelles, ce projet, s'inspirant du mécanisme imaginé dans le cadre du projet sur le revisorats impose, conformément à l'avis du Conseil d'Etat, que chaque associé soit responsable, personnellement et solidairement avec la société civile professionnelle, de toutes les conséquences dommageables des actes qu'il accomplit dans l'exercice de sa profession en sa qualité d'associé.

Enfin, le projet tient compte de la relation particulière qui doit subsister entre le client et son conseil dans le cadre d'une société civile professionnelle. Tant la société que les associés seront titulaires de la profession mais les associés exerceront la profession exclusivement en qualité d'associé (cf. art. 1er).

Des personnes physiques exerçant la même profession intellectuelle pourront constituer une société civile professionnelle.

Quant aux sociétés civiles interprofessionnelles, elles seront constituées par des personnes physiques et par des personnes morales exerçant des professions intellectuelles différentes sans doute mais nécessairement complémentaires. Dans ce cas, la société en tant que telle ne pratiquera aucune de ces professions, et, comme pour la société civile professionnelle, les associés exerceront les professions exclusivement en qualité d'associé.

La constitution des sociétés civiles interprofessionnelles sera soumise à certaines conditions particulières, fixées, pour chaque groupe de profession, par des arrêtés royaux distincts.

Les autorités habilitées à représenter une profession déterminée prendront l'initiative d'adresser au Roi une requête lui demandant de fixer ces conditions. "

(Doc. parl. Chambre 1108 (1984-1985) n° 1).

§2. Régime transitoire

"Certains bureaux belges de revision fonctionnent actuellement sous la forme de sociétés de droit belge à forme commerciale. Ils assument la fonction de commissaire dans nombre de sociétés.

L'article 66 vise à permettre aux bureaux qui, sauf la forme commerciale qu'ils ont adoptée, remplissent toutes les conditions pour être admis comme reviseur, d'obtenir la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, transitoirement sous la forme de société commerciale, en attendant qu'ils puissent l'obtenir sous la forme de société civile professionnelle lorsque cette dernière aura été instaurée dans le droit belge et sera accessible aux reviseurs d'entreprises.

Il importe toutefois, conformément d'ailleurs à l'avis exprimé par le Conseil d'Etat au sujet de l'article 31 du projet, de limiter cette possibilité aux sociétés qui ont un caractère professionnel indiscutable, traduit dans la définition de leur objet, dans l'orientation de leur activité et dans la qualité que leur gérant et associés indéfiniment responsables doivent revêtir : leur objet et leur activité devront être limités à l'exercice de la fonction de reviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de reviseur d'entreprises; d'autre part, tous leurs gérants et, le cas échéant, tous leurs associés indéfiniment responsables devront avoir la qualité de reviseur d'entreprises.

Par ailleurs, il n'a pas été jugé indiqué, même dans une optique transitoire, d'ouvrir cette possibilité à toutes les formes de sociétés. Seule la forme de société en nom collectif, de société en commandite simple ⁽¹⁾ ou de société coopérative est admise. L'obligation qui pourrait en résulter pour une firme de revision, de modifier sa forme juridique ne paraît pas, compte tenu des dispositions légales régissant la transformation des sociétés, constituer un obstacle important, même dans l'optique d'une période transitoire.

Le texte permet par ailleurs au Roi de prévoir des conditions additionnelles auxquelles ces sociétés doivent répondre afin, notamment, de circonscrire davantage le caractère professionnel des sociétés en cause. Ces conditions pourront porter notamment sur la répartition du fonds social et sur la qualité des titulaires de parts.

S'inspirant en cela de ce que prévoit le projet n° 387 dans l'hypothèse où une personne morale est désignée en qualité d'administrateur, et en vue d'éviter de poser le problème de la limitation de la responsabilité qui pourrait résulter de la forme de société coopérative, dans laquelle la responsabilité des associés n'est engagé qu'à concurrence d'une certaine valeur (cf. art. 143, 4^e al. des lois sur les sociétés) le projet prévoit que lorsqu'une mission de revision visée à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 est confiée à une société civile constituée sous cette

¹⁾Cette forme a été abandonnée par la suite et remplacée par la SPRL.

forme, celle-ci doit désigner un représentant permanent parmi ses associés ou gérants ayant la qualité de réviseur d'entreprises. Ce représentant permanent est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propres, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente.

Cet article règle également la publicité à donner à la désignation et au remplacement de ce représentant légal. Il s'inspire également en cela de ce que prévoit, dans l'hypothèse susvisée, le projet n° 387.

Il prévoit, enfin, par dérogation à l'article 143, premier alinéa, des lois sur les sociétés, que les sociétés civiles en cause qui sont constituées sous la forme de société coopérative, existent sous une raison sociale et que cette raison sociale doit comprendre nécessairement le nom d'un associé ayant la qualité de réviseur d'entreprises ou celui d'un ancien associé ayant eu la qualité de réviseur d'entreprises."

(Exposé des motifs, p. 35).

La discussion sur la mesure transitoire a été relativement animée en Commission de la Chambre, les opinions s'exprimant en sens divers à propos de la forme de société acceptable :

"En attendant l'existence d'une structure d'association appropriée, il est permis que les réviseurs s'unissent pour l'accomplissement de leurs fonctions sous forme d'une société en nom collectif, de société en commandite simple ou de société coopérative.

Quand il s'agit d'une société coopérative à responsabilité limitée de la part des associés, il est prévu la désignation d'un représentant permanent qui encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait la mission en nom et pour compte propre sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société.

M. DELAHAYE propose de supprimer cette disposition (Doc. n° 552/21). Son amendement à l'article 31 du projet proposait en effet de considérer comme régime définitif, la mesure transitoire prévue dans le projet.

Il reprend également l'idée qu'il est important qu'une association de réviseurs d'entreprises pour l'exercice de leur profession puisse s'appuyer sur les moyens financiers nécessaires. Ces divers objectifs pourraient parfaitement être réalisés au sein d'une société en commandite.

Un membre doute de l'opportunité qu'il y aurait à permettre à des réviseurs de s'associer à des non-réviseurs pendant la période transitoire. Ceci compromettrait le caractère professionnel de l'association.

(...)

Le Gouvernement estime toutefois que même durant la période transitoire une collaboration et des contacts professionnels doivent pouvoir s'établir. A cet effet, il s'avère nécessaire d'interdire que des réviseurs d'entreprises puissent s'associer à des non-professionnels ce qui se trouve exprimé dans l'amendement que le Gouvernement a présenté (Doc. n° 552/29).

Par la même occasion, se trouve supprimée l'utilité d'une société en commandite qui permettrait d'ailleurs de tenir cachés les noms d'associés non actifs.

Par ailleurs, il semble que la S.P.R.L. pourrait être acceptée. Cette forme juridique est en effet également permise pour la collaboration entre avocats, architectes et médecins. A cet effet, le Gouvernement présente un amendement (Doc. n° 552/29).

M. VAN DEN BOSSCHE estime que le régime proposé avec des délégués permanents pour les sociétés coopératives à responsabilité limitée des associés est un régime qui manque de clarté. Son amendement (Doc. n° 552/27) vise à permettre aux réviseurs d'entreprises de représenter la société.

Le Gouvernement expose que puisque la S.P.R.L. en tant que forme juridique est déjà admise, il y a lieu d'élargir le texte en ce qui concerne l'intervention obligatoire d'un délégué.

Il est proposé de prévoir l'obligation de désigner un représentant à choisir parmi le personnel de la société d'une des formes juridiques admises, délégué qui sera chargé de l'exercice de la mission au nom et pour compte de la société. A cet effet, le Gouvernement présente un amendement (Doc. n° 552/29).

De cette manière en effet, les tiers qui auraient été lésés du fait d'une action professionnelle de réviseurs d'entreprises au sein d'une société de réviseurs se voient offrir une protection maximale puisque le délégué est responsable solidairement avec la société.

Le régime prévoit donc que la société de réviseurs chargée d'une mission quelconque, par exemple l'exercice d'une fonction de commissaire, doit désigner à cet effet un délégué permanent.

Ce délégué permanent peut être un mandataire particulier ou un organe compétent de la société. Un réviseur salarié de la société ne peut toutefois pas être désigné comme délégué, son statut de travailleur salarié impliquant qu'il ne peut être rendu responsable que dans les seuls cas de faute grave ou de faute légère répétée (art. 18 sur les contrats de travail) alors que le délégué doit pouvoir assumer la responsabilité solidairement avec la société. Cette solidarité implique que l'on peut requérir des dommages et intérêts aussi bien de la société que de son délégué.

Le Gouvernement peut également souscrire à l'amendement présenté par M. VAN DEN BOSSCHE (Doc. n° 552/27) visant à ne permettre dans la raison sociale des sociétés en nom collectif que les noms de reviseurs d'entreprises ou d'anciens reviseurs d'entreprises. Cette mesure, compte tenu des amendements antérieurs présenté par le Gouvernement est prévue dans un amendement du Gouvernement présenté à cet effet (Doc. n° 552/29)."

(Rapport Verhaegen, p. 87 et 89).

CHAPITRE V : DEONTOLOGIE

Section 1 : L'indépendance

A. TEXTES DE LA LOI

Art. 8 de la loi du 22 juillet 1953

§1er. Les réviseurs d'entreprises s'acquittent en toute indépendance par rapport aux personnes, sociétés ou institutions concernées des missions de révision qui leur sont confiées.

Art. 64bis des lois coordonnées sur les sociétés

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

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

Le deuxième alinéa est également applicable aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration.

B. ANTECEDENTS

"Cet article qui modifie l'article 8 de la loi du 22 juillet 1953 consacre tout d'abord le principe fondamental que les réviseurs s'acquittent en toute indépendance par rapport aux personnes, sociétés ou institutions concernées, des missions de révision qui leur sont confiées.

Ce principe n'avait, jusqu'à présent, pas été consacré par le texte de la loi elle-même, encore qu'il formait la base de la discipline professionnelle. Il a paru important au Gouvernement de voir la loi affirmer que dans la formation de son jugement et dans la formulation ou dans le

refus de son attestation, le reviseur n'a pas d'instructions ou d'ordres à recevoir de quiconque et ne peut avoir pour guide, dans le cadre des lois, arrêtés et règles déontologiques et professionnelles, que sa seule conscience professionnelle. Il s'agit là certes d'une prérogative mais bien davantage d'un devoir, source d'obligations et de responsabilité."

(Exposé des motifs, p. 27).

En réalité la question de l'indépendance avait été longuement évoquée dans la préparation de la loi de 1953. Le principe est exprimé dans l'article 2 : l'Institut doit veiller à l'organisation d'un corps de spécialistes offrant les garanties du point de vue de l'indépendance. Ce texte n'établit pas une obligation personnelle légale pesant sur le reviseur. Par contre, la loi se fait plus précise dans l'article 8 relatif aux incompatibilités. A cet égard, on peut lire dans la proposition de loi LEBURTON de 1949 :

"On comprendra que l'indépendance doit être le premier devoir chez des experts dont l'activité consiste à vérifier les comptes d'entreprises privées. Et on ne peut pas concevoir que cette tâche délicate soit accomplie par des personnes qui seraient engagées dans les liens de subordination d'un contrat d'emploi ou de travail.

De même, une cloison absolument étanche doit séparer la gestion d'une part et le contrôle d'autre part. Les fonctions d'administrateurs, gérants ou fondés de pouvoirs, de même que toutes les fonctions impliquant des actes de gestion doivent, par conséquent être proclamées incompatibles par leur essence même avec les fonctions de reviseur d'entreprises.

On risquerait d'enlever une grande part de la sérénité qui doit caractériser les avis formulés par les reviseurs dans l'exercice de leurs fonctions, si on leur permettait de poser des actes de gestion dans certaines entreprises, alors que, dans d'autres entreprises, ils pourraient être amenés à examiner et à critiquer des actes de même nature.

On doit éviter que le reviseur se voit appelé, comme une véritable mandataire et au grand dam de son indépendance, à l'acceptation de responsabilités qui ne sont nullement de son ressort. Sa gestion l'exposerait à des actions en justice - actions fréquentes, on le sait - et celles-ci, même mal fondées, compromettraient sa position en même temps qu'elles déteindraient sur la profession même."

(doc. parl. Chambre 19 (1949-1950), p. 4).

De même les discussions en séances publiques nous font connaître des opinions intéressantes :

"Nous devons donner à ces hommes, dont nous essayons d'augmenter l'indépendance et la compétence, la possibilité de remplir un rôle dans la vie économique. Il faut se défier de la multiplication des incompatibilités qui font que les hommes, qui ont une certaine compétence, ne

peuvent plus accepter différentes fonctions. C'est cela que nous vous demandons de changer. Nous vous demandons de dire que les réviseurs comptables peuvent être commissaires de sociétés avec l'autorisation du Conseil de l'Institut et sous la garantie des règles disciplinaires de l'Institut des Réviseurs Comptables."

(M. DUVIEUSART - Annales parlementaires Chambre des Représentants, 11 juin 1953).

"En ce qui concerne la mission, le nouveau texte élargit la compétence de réviseur d'entreprises. Cela comporte un double avantage : le réviseur va exercer sa fonction d'une façon plus large et non plus seulement dans un cadre restreint, tel qu'il fut envisagé à l'origine. D'autre part, il est certain que les possibilités de recrutement sont élargies. Il y a cependant un inconvénient, que j'ai signalé à la commission : le réviseur, qui devait se borner à une mission de contrôle, de vérification et de certification, va devenir un agent actif pour l'entreprise. Il va être appelé à exercer des tâches d'organisation et d'exécution. J'y vois, pour ma part, un danger : le réviseur d'entreprises n'aura plus, dans certains cas, la même indépendance et liberté d'action que celle qu'il avait dans le texte conçu auparavant. Nous avions voulu que le réviseur d'entreprises exerçât sa mission d'une façon totalement indépendante : mission de vérification, de contrôle, de certification; avec le nouveau texte, il peut avoir certains intérêts dans l'entreprise. Il y a là un danger. Son indépendance peut être mise en cause. Pourtant, nous souhaitons l'unité de fonction, nous souhaitons que le réviseur d'entreprises soit le même au regard des diverses fonctions dont il aura la charge. Nous souhaitons que ce soit le même commissaire-réviseur, le même réviseur pour l'enregistrement comptable, le même réviseur destiné à documenter l'assemblée générale des actionnaires, et même, dans un but d'assainissement fiscal, nous souhaitons que le réviseur d'entreprises soit, demain, l'équivalent du "chartered accountant" c'est-à-dire celui qui, comme personnalité indépendante et experte, certifie la sincérité des documents à l'égard de tous, non seulement à l'égard du conseil d'entreprise ou de l'assemblée générale, mais encore à l'égard du fisc."

(M. LEBURTON, Annales Parlementaires Chambre des Représentants, 10 juin 1953).

C. L'INDEPENDANCE ET LE CONSEIL D'ENTREPRISE

"Le réviseur d'entreprises devra tendre vers une indépendance totale. Tout le système d'information proposé repose sur un équilibre entre les partenaires dans l'entreprise. Pour peu que le réviseur d'entreprises prenne parti, sa fonction même se trouverait compromise.

Le projet vise en effet à rendre l'information plus transparente pour tous les intéressés. Si le conseil d'entreprise s'est vu accorder un droit de codécision, c'est pour mieux renforcer l'autonomie du réviseur, dont la

crédibilité se trouvera renforcée pour tous les intéressés. La procédure de nomination qui a été retenue constitue donc un élément très important d'ordre psychologique et relationnel."

(Rapport VERHAEGEN, p. 10).

"La limitation stricte du nombre de mandats ne constitue pas une garantie d'indépendance. Aucune législation étrangère ne prévoit d'ailleurs une telle limitation qui constituerait une entrave à la création et au développement de bureaux et de sociétés de réviseurs d'une certaine importance dont la solidité présente une garantie supplémentaire d'indépendance à l'égard des entreprises intéressées. L'organe de contrôle devrait toutefois veiller à ce que les tels bureaux ou sociétés de réviseurs n'acquièrent pas, en raison de leur taille, une position dominante, voire un monopole dans l'exercice du revisorat."

(Proposition VAN DEN BRANDE, doc. parl. Chambre 119 (1981-1982), p. 10).

D. L'INDEPENDANCE ET LA FONCTION DE COMMISSAIRE

"Le principe général de l'indépendance"

Le Ministre attire l'attention sur les importantes modifications qui sont intervenues dans la huitième directive.

L'article 11 ne contient plus qu'un principe général selon lequel le commissaire doit remplir sa mission en toute indépendance.

Il est en effet apparu que préciser les interdictions conduit inévitablement à être incomplet, dans la mesure où toutes les hypothèses ne peuvent pas être visées. Ainsi par exemple en ce qui concerne l'interdiction pour le commissaire d'avoir une participation dans la société contrôlée, ce qui est dès à présent le cas selon la déontologie de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Faut-il aussi régler la situation telle qu'elle se présente lorsque les actions sont obtenues par succession ? Faut-il aussi prescrire des dispositions légales pour les participations dans des fonds communs de placement qui détiennent des actions de la société contrôlée ?

Faut-il également maintenir les interdictions de parenté jusqu'au quatrième degré ?

Il vaut mieux, sans doute, confier intégralement la définition des conditions de l'indépendance à la déontologie de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ?

Un membre insiste sur le danger du renvoi à la déontologie. En effet, on ne peut ignorer que l'application de normes déontologiques dans la pratique peut conduire à des résultats différents selon qu'il s'agit de les appliquer à un jeune professionnel ou à un professionnel bien établi.

Ce sont les plus forts qui établissent la loi et ceci est difficilement contrôlable.

Le Ministre des Affaires économiques insiste sur le fait que le règlement de discipline doit être établi par le Roi sur avis de l'IRE et du Conseil supérieur; ceci offre d'importantes garanties en ce qui concerne l'adéquation du contenu des normes à respecter. De cette façon, l'élaboration des règles déontologiques ne dépend pas uniquement des membres de la profession.

La Commission exprime son accord sur ce point et estime qu'il faut se limiter à quelques dispositions claires. En vue de déterminer sa position définitive, la Commission a jugé nécessaire d'entendre le Président de l'Institut.

(...)

S'inspirant de la version probablement définitive de la 8e Directive CEE relative à la reconnaissance des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels de certaines entreprises (cf. art. 11), et tenant compte des discussions en commission en ce qui concerne les incompatibilités et les interdictions, le Gouvernement donne la préférence à une technique législative qui place d'abord l'accent sur le principe fondamental selon lequel la fonction de commissaire doit être exercée en toute indépendance (cf. nouvel alinéa 1er de l'art. 64bis).

(...)

C'est la tâche de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de veiller à ce que ses membres s'acquittent des missions de contrôle qui leur sont confiées en pleine indépendance.

Ainsi que cela a déjà été souligné dans le commentaire de l'article 9 (Doc. n° 552/1, p 16 et 17) il appartient également au Conseil supérieur de promouvoir le développement des pratiques saines par l'exercice de sa fonction consultative.

De plus, le règlement de discipline qui doit déterminer le cas échéant l'application concrète l'indépendance tel qu'établi par la loi."

(Rapport VERHAEGEN, p. 41).

Le texte définitif de l'article 64bis résulte nement qui est commenté comme suit da
sion.

"Schématiquement, le nouveau texte se résume à ceci :

- Aucune incompatibilité spécifique n'est déterminée dans le texte de loi mais l'accent est placé sur un principe général :
 1. la fonction de commissaire doit être exercée d'une façon indépendante;
 2. le commissaire ne peut pas se trouver dans une situation qui soit de nature à mettre en péril l'indépendance de l'exercice de ses fonctions;
 3. il ne peut pas accepter de se trouver placé dans une telle situation.
- La portée concrète du principe d'indépendance sera précisée dans le règlement à prendre en vertu de l'article 10 (voir aussi art. 8 et 18ter de la loi du 22 juillet 1953 tels que modifiés par les art. 37 et 49 du projet). A cet égard, une tâche importante est donnée à l'Institut.
- L'indépendance ne porte pas seulement sur les fonctions et les mandats mais aussi sur les missions.
- Le concept "interposition de personnes" est éclairé; il s'agit notamment de personnes avec lesquelles le reviseur d'entreprises a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. Ces termes ne peuvent pas être interprétés de façon restrictive. Sont visées, toutes les formes d'association ou de collaboration professionnelle organisée. Sont également visées, les obligations de faire appel à ces personnes pour l'accomplissement d'une mission déterminée de même que les obligations de recommandation réciproque. Par contre, les collaborations occasionnelles ne sont pas visées.
- Les incompatibilités doivent également s'étendre aux entreprises liées. Le concept d'entreprises liées est défini dans l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises qui est le seul texte dans lequel ce concept apparaisse.
- Les fonctions, mandats et missions autorisées sont explicites. L'exercice de fonctions, mandats ou missions déterminées n'est interdit que lorsque et dans la mesure où, leur accomplissement pourrait mettre l'exercice indépendant des fonctions de commissaire en péril.

Ainsi que souligné dans l'exposé des motifs sont entre autres considérées comme compatibles les fonctions et missions suivantes :

- l'exercice de la fonction de commissaire dans des entreprises liées;
- l'accomplissement de missions particulières confiées explicitement par ou en vertu de la loi au commissaire ou à un reviseur d'entreprises.
- l'accomplissement de missions de contrôle de comptes consolidés ou d'états financiers."

(Rapport VERHAEGEN, p. 44).

Le rapport de la Commission du Sénat contient un exposé très éclairant sur les craintes exprimées par certains et les propositions de solutions.

"Plusieurs membres mettent l'accent sur la règle fondamentale d'indépendance dont les réviseurs d'entreprises doivent faire preuve dans l'accomplissement de leurs missions de contrôle, et en particulier dans l'exercice de leurs fonctions de commissaire de société. Ils doutent que le projet prévoie en la matière une solution équilibrée garantissant le respect effectif du principe de l'indépendance.

Des intervenants estiment que pour assurer l'indépendance des réviseurs ceux-ci ne doivent pas être rémunérés par l'entreprise qu'ils sont chargés de contrôler mais par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Il leur semble évident que s'ils sont rémunérés par l'entreprise, leur indépendance par rapport à la direction pourrait être compromise, surtout dans des situations délicates; ils ajoutent que les fonds nécessaires à l'Institut des Réviseurs pour rémunérer les réviseurs pourraient aisément être collectés auprès des entreprises.

L'organisation sur base professionnelle plutôt que sur base institutionnelle publique ou parapublique pourrait aussi contribuer, sous certains aspects, à des attitudes pouvant nuire à l'objectivité et à l'indépendance des réviseurs.

Le Ministre partage entièrement l'avis des intervenants qui estiment que le principe d'indépendance a une importance fondamentale pour ce qui est du fonctionnement du revisorat d'entreprises. Les réviseurs d'entreprises auxquels le législateur confie le monopole de la fonction de certification et dont on attend, par conséquent, qu'ils émettent et publient, en tant que personnes de confiance, des conclusions d'expert concernant le caractère fidèle d'états financiers, et ce pour faciliter les relations sociales, doivent être indépendants, sans quoi leur fonction perdra toute crédibilité.

Le Ministre souligne que le principe d'indépendance et les implications concrètes furent les principaux sujets de discussion au sein de la Commission spéciale de la Chambre.

(...)

L'article 10 nouveau met d'abord l'accent sur le principe général selon lequel la fonction de commissaire doit être exercée de manière indépendante et sur le fait qu'un commissaire ne peut pas se trouver dans une situation susceptible de mettre en cause l'indépendance d'exercice de sa fonction, plutôt que sur des incompatibilités spécifiques.

Pour ce qui est de la portée effective du principe d'indépendance, il a été décidé, au terme de la discussion, de faire explicitement référence, dans le texte de loi, aux règles de la profession de réviseur d'entreprises. Ces règles seront précisées dans un règlement de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et elles découleront également des décisions que prendra cet Institut en matière déontologique et disciplinaire.

Pour le surplus, l'article 10 nouveau détaille et explicite le principe général d'indépendance - eu égard à l'importance des problèmes qu'il soulève - et ce, pour ce qui est de l'exercice des fonctions, mandats ou missions pouvant être confiés aux commissaires. C'est ainsi qu'il est stipulé, au deuxième alinéa de l'article 10, que les commissaires ne peuvent accepter ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une entreprise liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction, lors même que cette autre fonction serait assumée après l'expiration de leur mandat de commissaire. Le troisième alinéa du même article étend, en outre, cette règle aux fonctions, mandats et missions exercées par des personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. On entend par "liens de collaboration", toute forme d'association ou de collaboration professionnelle organisée.

C'est donc à juste titre qu'on peut dire que l'article 10 nouveau est devenu une disposition fondamentale de portée générale, qui doit garantir que l'application du principe de l'indépendance de l'exercice de la fonction de réviseur d'entreprises n'en reste pas au stade des vœux pieux. Il résulte de la technique législative appliquée en la matière que l'exercice de certaines fonctions, mandats ou missions n'est interdit que si l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire est ou risque d'être effectivement mise en cause et seulement dans la mesure où il l'est ou risque de l'être. L'approche aprioriste et casuistique qui caractérise l'actuelle législation sur les sociétés est donc abandonnée.

Concrètement, cette nouvelle disposition signifie que le commissaire ou les personnes avec lesquelles il se trouve lié sous l'angle professionnel peuvent exercer, au service de la société contrôlée (ou de sociétés liées à celle-ci) d'autres missions que celles qui découlent directement de l'exercice de la fonction de commissaire (comme le contrôle des comptes consolidés) ou qui par ou en vertu de la loi (par exemple le contrôle en cas d'apport en nature) sont confiés au commissaire. Ils peuvent, par conséquent, émettre des avis en matière de fiscalité, d'organisation, d'informatique... mais seulement dans la mesure où l'indépendance de l'exercice de leur fonction n'est pas mise en cause.

Le Ministre met l'accent sur le rôle important assigné à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (cf. l'article 52 du projet) en vue d'une définition du principe d'indépendance. Comme il a déjà été signalé, un règlement qui sera pris en exécution de l'article 10 modifié de la loi du 22 juillet 1953, après avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises, précisera ces implications concrètes. En outre, l'action que mènera l'Institut en vue de sauvegarder le principe d'indépendance influencera évidemment sa jurisprudence en matière de discipline.

En ce qui concerne les règles en matière de rémunération, le Ministre rappelle les principes de base suivants :

- a) les émoluments sont fixés, au début du mandat, par l'assemblée générale des actionnaires (art. 64ter nouveau, premier alinéa des lois sur les sociétés commerciales);
- b) l'assemblée générale des actionnaires doit fixer des émoluments garantissant le respect des normes de revision établies par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (art. 64 nouveau, §1er, troisième alinéa, des lois sur les sociétés commerciales);
- c) les modalités et les conditions de la rémunération du réviseur sont établies et contrôlées par le Conseil de l'Institut (art. 9, premier alinéa, de la loi du 22 juillet 1953);
- d) les émoluments ne peut être modifiés en cours du mandat, que du consentement des parties (art. 64ter nouveau, premier alinéa, des lois sur les sociétés commerciales);
- e) le montant de la rémunération des commissaires-réviseurs est communiqué à titre d'information au conseil d'entreprise; à la demande des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux, le réviseur présente au conseil une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice des fonctions de commissaire-réviseur et des missions remplies au service du conseil d'entreprise (art. 15ter nouveau, §2, deuxième alinéa, de la loi du 20 septembre 1948);
- f) l'accomplissement de prestations exceptionnelles ou de missions particulières compatibles avec le principe d'indépendance (supra) peut être rémunéré par des émoluments spéciaux pour autant qu'il soit rendu compte, dans le rapport de gestion, de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente. Cette règle s'applique également aux fonctions, mandats et missions exercés par des personnes avec lesquelles le commissaire se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration (art. 64ter nouveau, deuxième et dernier alinéa des lois sur les sociétés commerciales). La publication prévue, par la voie du rapport de gestion, constitue une condition de forme substantielle. Si elle n'était pas respectée, les émoluments ne pourraient pas être accordés et, au cas où ils l'auraient déjà été, les bénéficiaires devraient les restituer à la société et ce, sans préjudice d'un éventuel recours de leur part contre les administrateurs.

Compte tenu de ces règles de base, le Ministre estime que le projet présente toutes les garanties nécessaires pour que la rémunération du réviseur d'entreprises soit fixée en toute clarté vis-à-vis de toutes les parties concernées et qu'il soit dès lors difficile de l'utiliser pour mettre en péril l'exercice indépendant de la profession. Dans l'optique du projet, la question de savoir qui rémunère le réviseur est en fait sans importance. Un système dans lequel ce serait par exemple l'Institut des Reviseurs d'Entreprises plutôt que l'entreprise contrôlée qui fixerait et supporterait la rémunération, n'offrirait qu'en apparence des garanties plus grandes pour un exercice indépendant de la profession. De plus, on ne peut oublier à cet égard que la profession peut être exercée à un niveau transnational, de sorte qu'instaurer un système alternatif tel qu'il est évoqué ci-dessus se heurterait à des difficultés pratiques.

Le Ministre est par conséquent convaincu que le texte adopté par la Chambre sur ce point, après de longues discussions, présente toutes les garanties voulues pour que la profession de reviseur d'entreprises puisse être exercée en toute indépendance selon le vœu explicite du législateur."

(Rapport FEVRIER et NICOLAS, p. 16).

Section 2 : Les incompatibilités

A. PRELIMINAIRES DE LA LOI DE 1953

"Une cloison absolument étanche doit séparer la gestion d'une part et le contrôle d'autre part. Les fonctions d'administrateurs, gérants ou fondés de pouvoirs, de même que toutes les fonctions impliquant des actes de gestion doivent, par conséquent, être proclamées incompatibles par leur essence même avec les fonctions de reviseur d'entreprises."

(Proposition LEBURTON - doc. parl. Chambre 19 (1949-1950), p. 4).

"La Commission s'est trouvée unanime à déclarer l'état de reviseur incompatible avec les liens de subordination d'un contrat d'emploi ou de travail ou avec l'exercice d'une fonction rémunérée par l'Etat, les provinces et les communes. On vise, dans ce dernier cas, la qualité de fonctionnaire ou agent, et non celle de mandataire politique. La déontologie pourra cependant prescrire aux mandataires politiques des devoirs particuliers d'abstention.

Une exception est prévue en faveur des fonctions exercées dans l'enseignement, dans quelque branche ou à quelque degré que ce soit, même s'il s'agit de fonctions de plein exercice. Un membre regrette que la fonction de reviseur puisse être exercée à titre accessoire.

L'état de reviseur est également déclaré incompatible avec les mandats de gestion, soit les mandats d'administrateurs, gérants et fondés de pouvoirs des sociétés commerciales ou à forme commerciale. La société de fait est évidemment assimilée à la société de droit. Il est à peine besoin de préciser que la profession de reviseur, profession libérale, est par nature incompatible avec l'état de commerçant."

(Rapport HUMBLET - doc. parl. Chambre 514 (1950-1951), p. 20).

Tandis que la Chambre limitait la fonction de reviseur aux missions de vérification et de certification, le Sénat l'a étendue à l'organisation de services comptables et à l'analyse, par les procédés de la technique

comptable, de la situation et du fonctionnement des entreprises, tant aux points de vue de leur crédit, de leur rendement et des risques qu'elles encourent, qu'au point de vue des lois qui leur sont applicables.

Le Sénat a estimé que la Chambre s'était trop exclusivement tenue à la conception du rôle du reviseur dans le cadre de la loi du 20 septembre 1948 sur l'organisation de l'économie. Sans rien changer à l'intervention des futurs reviseurs dans ce domaine, il a voulu que la profession embrasse une compétence plus large, celle de "l'expertise comptable" qui comporte, à côté de la vérification et de la certification des comptes, les missions d'organisation de services comptables, de redressement et d'analyse définies par l'article 3 nouveau, à l'exclusion de celles qui relèvent de la gestion et de l'organisation des entreprises (...)

Le texte de la Chambre contenait un second paragraphe interdisant l'exercice, même à titre indépendant, de toute activité étrangère à la fonction telle qu'elle est définie à l'article 3. Ayant étendu cette fonction, le Sénat a supprimé ce paragraphe."

(Rapport HUMBLET - doc. parl. Chambre 313 (1952-1953), p. 4 et 7).

Très curieusement, la fonction de commissaire a été considérée comme incompatible avec la fonction de reviseur. Ce n'est que pendant les travaux de commission qu'un renversement de tendance a pu être observé. Encore faut-il dire que le principe a été admis qu'avec prudence et en imposant une autorisation du Conseil de l'IRE :

"Quid du mandat de Commissaire ? La Commission n'est pas favorable à l'exercice des fonctions de commissaires ordinaires de sociétés. Ces fonctions pourraient compromettre l'indépendance du reviseur, qui échapperait, non sans péril pour lui comme pour la profession, à la déontologie et à la discipline de l'Ordre. Par contre, la Commission est gagnée à l'idée de voir instituer au sein des sociétés, à côté des commissaires ordinaires, un ou des commissaires agréés qui seraient choisis parmi les membres de l'Ordre. Pour encourager dès à présent cette réforme, un dernier alinéa permet aux reviseurs d'accepter, avec l'autorisation du Conseil de l'Ordre, des fonctions de commissaires sous les conditions suivantes : ces fonctions s'exerceront sous l'obéissance aux règles professionnelles et à la discipline de l'Ordre, et leurs titulaires porteront le titre de commissaires-reviseurs. Les sociétés qui confieront aux membres de l'Ordre des fonctions de commissaires agiront ainsi en connaissance des devoirs et responsabilités propres qui s'attachent à l'état de reviseur. Sous cette dérogation le mandat de commissaire est déclaré incompatible."

(Rapport HUMBLET - doc. parl. Chambre 514 (1950-1951), p. 21).

"A l'alinéa 1er de l'article 7, la Chambre a supprimé l'incompatibilité radicale que le Sénat avait voulue entre la profession de reviseur d'entreprises et le mandat de commissaire de société commerciale. Elle a rétabli à l'alinéa 2 de cet article la possibilité d'exercer ce mandat de

commissaire avec l'autorisation du Conseil de l'Institut. Pareille disposition devient nécessaire dès l'instant où la loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (Doc. parl. n° 376, session de 1952-1953) prévoit le recours, obligatoire pour certaines sociétés, facultatif pour d'autres, aux membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pour l'exercice du mandat de commissaire. Dès qu'un reviseur d'entreprises exerce ce mandat de commissaire soit dans une société où son intervention est obligatoire soit dans une société où elle reste facultative, il est et il porte le titre de commissaire-reviseur.

L'autorisation du Conseil de l'Institut est évidemment toujours requise en principe. Mais ce Conseil, devra nécessairement tenir compte de l'obligation légale dans laquelle se trouveront dorénavant certaines sociétés d'avoir recours au reviseur d'entreprises. Il ne manquera pas d'encourager et de faciliter l'intervention de ses membres dans le contrôle des sociétés par l'acceptation de mandats de commissaires-reviseurs. Le souhait de voir confier le contrôle des sociétés commerciales à des techniciens indépendants trouvera ainsi sa réalisation dans l'intérêt de l'épargne. "

(Rapport VAN HEMELRIJCK - doc. parl. Sénat 405 (1952-1953), p.3)

B. LA PROPOSITION HERBIET PROPOSE UN ASSOULISSEMENT DES REGLES

"C'est ainsi que les reviseurs d'entreprises et les experts comptables ne peuvent s'engager dans les liens de subordination d'un contrat de louage de services. Une dérogation est, toutefois, prévue au profit des stagiaires et des experts comptables indépendants qui pourront s'engager de la sorte envers un reviseur d'entreprises, un expert comptable indépendant ou une association de reviseurs et/ou d'experts comptables indépendants. Cette dérogation se justifie pour permettre aux stagiaires et aux membres de l'Ordre de s'entourer de collaborateurs qualifiés sous contrat. Elle tend également à faciliter la constitution de vastes cabinets de revision ou d'expertise dont tous les membres appartenant à la profession n'auront pas nécessairement le rang d'associé.

De même, est déclaré incompatible avec les fonctions de reviseur d'entreprises et d'expert comptable indépendant, l'exercice des fonctions de gérant ou de fondé de pouvoirs de sociétés commerciales ou à forme commerciale ou d'une fonction rémunérée par l'Etat, les provinces, les communes ou les organismes publics, créés ou régis par une loi spéciale à l'exception des mandats de revision dans ces organismes.

Il est, toutefois, précisé que l'exercice des fonctions de professeur, de reviseur de banques, de liquidateur, d'expert judiciaire, de séquestre et d'arbitre est compatible avec les fonctions de reviseur d'entreprises et d'expert comptable indépendant. L'exercice de ces fonctions n'est pas, en effet, susceptible de porter atteinte à l'indépendance de ces fonctions.

Quant à l'exercice des mandats d'administrateur de sociétés commerciales ou à forme commerciale, s'il est autorisé aux experts comptables indépendants, il est en principe interdit aux réviseurs d'entreprises. Cependant le texte prévoit la possibilité pour le Conseil national de l'Ordre de déroger à cette règle dans des cas individuels et pour autant qu'il ne s'agisse pas, pour un réviseur, d'être délégué à la gestion journalière d'une société.

Cette suppression pour les réviseurs d'entreprises du caractère absolu de l'interdiction d'exercer des mandats d'administrateur se justifie par différentes raisons. Tout d'abord, dans de nombreux pays étrangers dont l'organisation professionnelle en matière d'expertise comptable est souvent citée en exemple, l'interdiction absolue d'exercer des mandats d'administrateur n'existe pas. Elle ne semble pas en tout cas se justifier, dans sa rigueur actuelle, pour les sociétés familiales; dans la mesure où cette réforme opérera la scission de l'actuel conseil d'administration des sociétés anonymes en un conseil de surveillance, déchargé de toute tâche de gestion, et un ou plusieurs administrateurs-gérants, la nomination d'un réviseur ou d'un expert comptable comme membre d'un conseil de surveillance ne semble devoir soulever aucune objection. De manière générale, enfin, on peut se demander si, dans certains cas, la participation de professionnels de la révision des entreprises et de l'expertise comptable aux délibérations des actuels conseils d'administration et des futurs conseils de surveillance ne peut, étant donné leur compétence et leur expérience notamment en matière d'établissement et d'interprétation de bilans et d'analyse comptable, se révéler bénéfique.

Il va évidemment de soi qu'on ne pourrait tomber d'un extrême à l'autre; en toute hypothèse, l'interdiction reste le principe et l'exercice d'un mandat d'administrateur l'exception. Faut-il dire que l'exercice d'un tel mandat ne sera jamais autorisé dans une société au sein de laquelle le réviseur ou l'expert est chargé de tâches de contrôle ou dans une société dépendant, si peu et sous quelque forme que ce soit, de sociétés qui lui ont confié de semblables tâches."

(doc. parl. Sénat 198 (1976-1977); p. 11). Comme on le sait, cette proposition de loi n'a pas abouti.

C. LA REFORME DE 1985

"Le régime des incompatibilités de fonctions est, quant au fond, modifié sur deux points.

D'une part, l'exercice de mandats de commissaire de sociétés n'est plus, par définition, incompatible avec la qualité de réviseur d'entreprises et n'est dès lors plus subi à autorisation de l'Institut. Au système de l'autorisation se substitue le système de la surveillance (cf. articles 48 et suivants du projet).

De même, le fait que des fonctions dans l'enseignement ne soient pas incompatibles, n'implique pas que le Conseil de l'Institut n'en tienne pas compte - à l'instar d'autres activités compatibles - pour apprécier les disponibilités effectives du reviseur.

D'autre part, le régime des incompatibilités est étendu (cfr. le 4^o) aux activités incompatibles avec la dignité et l'indépendance de la fonction de reviseur. Il appartiendra à l'Institut d'élaborer une doctrine en la matière ainsi qu'une jurisprudence. Comme il a été signalé dans le commentaire de l'article 10, il incombera au Conseil Supérieur du Revisorat de contribuer, par la formulation d'avis, au développement de bonnes pratiques en la matière.

La compétence d'appréciation que ce texte prévoit est, comme le souligne le Conseil d'Etat, certes fort large mais elle est liée par son objet. Pour être légitime, cette appréciation devra être fondée sur les conséquences que l'activité en cause aurait ou pourrait avoir sur la dignité et sur l'indépendance de la fonction du reviseur d'entreprises. Les décisions du Conseil de l'Institut en la matière devront être motivées."

(Exposé des motifs, p. 27).

"Le régime d'incompatibilités prévu au 3^o soulève la question de savoir s'il appartient au législateur national d'établir une incompatibilité en ce qui concerne des fonctions rémunérées par les Régions et les Communautés. La réponse est positive, par cela seul que les conditions d'accès à la profession sont demeurées une matière exclusivement nationale (article 6, § 1er, VI, alinéa 2, 6^o, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980) et que les incompatibilités établies à l'égard d'une profession doivent être considérées comme l'accessoire des conditions d'accès à la profession.

Le 3^o doit également mentionner les services publics à personnalité juridique distincte qui dépendent des personnes morales de droit public citées. La question se pose aussi de savoir si l'incompatibilité s'applique également en ce qui concerne d'autres personnes morales de droit public, telles que les associations ou les sociétés intercommunales dans lesquelles l'Etat ou une autre personne morale de droit public détient une participation majoritaire.

L'incompatibilité visée au 4^o est formulée en termes vagues et laisse donc une large marge d'appréciation; ainsi qu'il a déjà été observé, en principe, à propos de l'article 28 du projet, le régime d'incompatibilités visé est lié par son objectif et le pouvoir d'appréciation doit s'exercer sur la base de critères propres à l'activité du reviseur d'entreprises. Il se recommanderait en outre que les reviseurs d'entreprises qui auraient quelque doute sur la portée du régime d'incompatibilités visé, puisse consulter au préalable le Conseil de l'Institut à ce sujet. Lorsque le Conseil estime qu'une activité déterminée est incompatible avec la

conviendrait, dans l'intérêt de la sécurité juridique, qu'il motive sa décision."

(Avis du Conseil d'Etat, doc. parl. Chambre 552 (1982-1983), p. 49).

"En comparaison avec la réglementation actuelle, trois observations peuvent être faites :

- 1° la fonction de commissaire de sociétés n'est plus incompatible avec la fonction de réviseur d'entreprises et par conséquent ne doit plus être dépendante d'une autorisation de l'Institut;
- 2° les incompatibilités sont élargies à toute activité qui ne peut être exercée avec la dignité ou l'indépendance de la fonction révisoriale.
- 3° schématiquement, on peut résumer les incompatibilités comme suit :
 - a) interdiction de s'engager dans des liens de subordination d'un contrat de travail;
 - b) interdiction d'exercer une profession commerciale, sauf désignation par un tribunal;
 - c) interdiction d'exercer une profession publique dans des liens de subordination;
 - d) interdiction d'exercer une activité qui ne serait pas compatible avec la dignité et l'indépendance de ses fonctions.

Le contrat d'emploi

M. VAN DEN BOSSCHE introduit un amendement (doc. n° 552/11) en vue de permettre qu'un réviseur d'entreprises puisse conclure un contrat de travail avec un autre réviseur d'entreprises. Ceci donnera aux jeunes réviseurs d'entreprises l'occasion de démarrer dans la vie professionnelle.

M. DELAHAYE replace le problème du contrat de travail dans un autre contexte et introduit un amendement (doc. n° 552/21) par lequel un réviseur d'entreprises peut bien être l'employé des sociétés visées à l'article 33. Il renvoie à ce sujet à l'arrêt de la Cour de Cassation du 20 octobre 1976 (R.D.S., 1977, 76) dans lequel il est admis qu'un gérant soit salarié de sa société. Dans le cas présent, sa responsabilité en tant que gérant reste pleine et entière vis-à-vis de la société.

Le Gouvernement peut marquer son accord avec l'amendement de M. VAN DEN BOSSCHE au 1° de l'article 7bis (doc. n° 552/11) par lequel un réviseur doit être autorisé à conclure un contrat de travail avec un autre réviseur d'entreprises. Il marque aussi son accord avec la problématique de l'amendement DELAHAYE.

Le Gouvernement considère qu'il est certainement utile que sur le tableau des membres de l'Institut, à côté du nom du réviseur salarié, on mentionne également le nom du réviseur d'entreprises qui l'emploie. Le Gouvernement introduit un amendement dans le sens (doc. n° 552/29)."

(Rapport VERHAEGEN, p. 66).

Interdiction d'être administrateur

"Ce qui est interdit, c'est l'exercice d'une activité réellement commerciale par un reviseur d'entreprises.

Dans le 2^o du même article, entre les mots "professionnelles" et "sauf", les mots "et interprofessionnelles" sont ajoutés.

Par là, il est répondu à une question de M. BARZIN qui demandait si le 2^o de l'article 7bis permet également que des reviseurs d'entreprises puissent être administrateurs ou gérants d'une société interprofessionnelle."

(Rapport VERHAEGEN, p. 67).

"En ce qui concerne le 2^o de cette disposition, le Ministre précise que la dérogation à l'interdiction d'exercer une fonction d'administrateur s'applique uniquement aux sociétés professionnelles et interprofessionnelles dans lesquelles la profession de reviseur d'entreprises est concernée.

En réponse à la question d'un membre, le Ministre précise qu'un reviseur peut - du moins en principe - être administrateur d'une association sans but lucratif, pour autant que cette tâche ne soit pas contraire pour l'une ou l'autre raison - cf. par exemple le 4^o de l'article précité - à une interdiction légale ou déontologique.

Un reviseur peut également exercer un mandat politique. Le Ministre souligne qu'en vertu de sa fonction de contrôle général, l'Institut a le devoir d'apprécier les cas concrets d'incompatibilité et de prendre, le cas échéant, les mesures ou les sanctions qui s'imposent."

(Rapport FEVRIER et NICOLAS, p. 35).

Les autres activités

"M. VAN DEN BOSSCHE déclare que dans le 3^o de l'article 7bis, les mots "exercés dans des liens de subordination" sont trop étroits et qu'il faut interdire plus généralement que le reviseur d'entreprises ne puisse exercer aucune fonction rémunérée par les autorités publiques (doc. n^o 552/11).

En relation avec la seconde partie de l'amendement de M. VAN DEN BOSSCHE relatif à l'interdiction d'exercer des missions rémunérées, le délégué du Ministre des Affaires Economiques considère que cet amendement a une portée trop large. Le but est en effet de garantir

l'indépendance et il apparaît bien exagéré de dire qu'il ne peut plus y avoir indépendance dès lors qu'une mission a été acceptée pour compte des pouvoirs publics et est rémunérée par eux.

Un membre demande pourquoi le dernier alinéa fait une exception en ce qui concerne les fonctions exercées dans l'enseignement. Dans la situation économique actuelle, ceci n'est pas acceptable; il faut ouvrir la place à de nouveaux emplois, de plus, il ne comprend pas comment les deux fonctions peuvent être accomplies convenablement.

Le Ministre souligne que l'exercice de la profession s'exerce sous la surveillance de l'Institut; cet Institut doit entre autres veiller à ce que le reviseur d'entreprises dispose du temps nécessaire pour exercer ses fonctions professionnelles parmi lesquelles la fonction de reviseur d'entreprises est la tâche principale. Ceci constitue une approche plus réaliste des problèmes éventuels qu'une interdiction absolue.

M. BAERT introduit un amendement à cet article (doc. n° 552/14) dans le but d'ajouter après les mots "de leur fonction" : "Est considérée comme incompatible, toute activité qui ne s'apparente pas à la fonction de reviseur d'entreprises telle qu'elle est définie aux articles 15 et 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie".

Le Ministre considère que l'amendement de M. BAERT est superflu étant donné la formulation assez large de cet article.

Après le dépôt de l'amendement du Gouvernement, MM. VAN DEN BOSSCHE et DELAHAYE retirent leurs amendements."

(Rapport VERHAEGEN, p. 67).

L'expertise comptable

Tout en rappelant le principe, nous renvoyons sur ce point au deuxième chapitre de cette étude :

"Le fait que la définition légale de la fonction de reviseur d'entreprises soit centrée sur les missions qui leur sont réservées en propre par la loi et sur les missions de revision effectuées en exécution de dispositions légales ou réglementaires, n'implique pas, il importe de le souligner en toute netteté, que désormais les missions rentrant dans l'énumération de l'article 3 actuel de la loi leur seraient interdites. Tel n'est pas le cas; les incompatibilités sont définies à l'article 7bis de la loi commentée ci-après; elles n'englobent pas les missions en cause. Il sera dès lors loisible au reviseur d'entreprises de les prêter dans le respect des règles qui seront fixées en matière de déontologie."

(Exposé des motifs, p. 23).

Section 3 : L'association

A. PRELIMINAIRES DE LA LOI DE 1953

La proposition de loi de M. LEBURTON est la seule qui définisse les motifs d'une conception restrictive de l'association.

"Les sociétés fiduciaires, dont la plupart sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux, ont jusqu'ici rendu des services qu'il faut reconnaître. Mais il ne peut être question qu'elles assument comme telles les fonctions réservées aux réviseurs d'entreprises. Ces fonctions ne peuvent s'exercer que sous la responsabilité personnelle des réviseurs. Si cette condition était omise, on se trouverait exactement dans une situation identique à celle existant actuellement, qui permet à des personnes non liées par le secret professionnel de prendre connaissance des constatations faites par des professionnels tenus au respect de ce secret.

(...)

Le droit d'association ne peut pas être refusé aux réviseurs. Au contraire, tout en proscrivant les formes des sociétés commerciales - la société civile apparaissant comme la plus logique - on doit favoriser la constitution de firmes de réviseurs car c'est au sein de ces firmes que s'établira la première discipline professionnelle inspirée par la responsabilité du réviseur envers ses associés.

Il faut également prévoir le genre de dénomination sous laquelle les firmes de réviseurs pourront apparaître.

Au surplus, le droit de s'associer à des non-réviseurs doit être refusé aux membres de l'Institut, car il importe de ne pas atténuer l'indispensable solidarité des associés quant à leur responsabilité envers les tiers.

Mais on doit tenir compte de l'existence de firmes étrangères formées d'experts indépendants et dont le maintien en Belgique se justifie puisque la plupart de ces firmes exercent des contrôles dans des filiales de sociétés étrangères pour compte de leur maison-mère. Ces firmes appliquent d'ailleurs depuis longtemps déjà les principes qu'il est proposé d'introduire en Belgique à la faveur de la création de l'Institut."

(doc. parl. Chambre 19 (1949-1950), p. 4 et 5).

Les propositions ultérieures reprennent l'interdiction des sociétés à forme commerciale et de l'association avec des personnes qui ne sont pas inscrites sur la liste. L'exception prévue par M. LEBURTON en faveur des étrangers a cependant disparu dans tous les autres documents.

B. LA REFORME DE 1985

"La présente réforme resterait en retard sur notre époque et en marge de la situation prévalant dans la plupart des pays étrangers si elle ne permettait pas l'exercice des missions de réviseur ou de la profession d'expert comptable par des personnes morales. Le temps n'est plus où les missions de révision d'une grande entreprise pouvaient n'être confiées qu'à une personne physique, agissant seule, ou dans le cadre d'une société dénuée de personnalité juridique, détentrice d'un mandat conclu intuitu personae.

Si, comme l'entend le Gouvernement, on entend situer ces professions à un niveau international, lui fournir la stabilité juridique dans ses rapports avec les tiers et lui offrir la possibilité de maîtriser des disciplines diversifiées et complémentaires, afin de rencontrer les besoins - sous l'angle du contrôle ou sous l'angle du conseil - des entreprises tant nationales que multinationales, il s'impose de prévoir la possibilité de constituer des sociétés de révision dotées de la personnalité juridique."

(Exposé des motifs, p. 4).

"Cet article 8 consacre les principes suivants :

- a) un réviseur peut s'associer à d'autres réviseurs d'entreprises, soit pour l'exercice de leurs missions, soit pour la mise en commun des seules charges afférentes à l'exercice de leur profession. Sans préjudice à la compétence disciplinaire de l'Institut, la conclusion de telles associations n'est pas subordonnée à l'autorisation préalable de l'Institut. Il est évident toutefois que si l'association est formée pour l'exercice de la profession, elle doit revêtir une forme légalement autorisée à cet effet, à savoir l'association de droit civil sans personnalité juridique distincte, la société civile professionnelle lorsque celle-ci existera ou la société civile constituée sous la forme de société commerciale, aux conditions prévues par l'article 66 ci-après.
- b) un réviseur peut s'associer à une personne qui, à l'étranger a une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur. Toutefois, l'autorisation préalable et toujours révocable de l'Institut est requise si cette personne est habilitée en vertu de son statut national à exercer des fonctions qui ne sont pas compatibles en Belgique avec celles de réviseur d'entreprises ou si cette association est conclue sur une forme ou à des conditions auxquelles des réviseurs d'entreprises ne pourraient s'associer en Belgique.
- c) l'association d'un réviseur d'entreprises avec une personne qu'il n'est pas réviseur d'entreprises en Belgique ou qui à l'étranger, n'a pas une qualité reconnue équivalente, est toujours subordonnée à l'autorisation préalable et toujours révocable de l'Institut; celui-ci pourra, comme dans le cas précédent, assortir son autorisation de conditions. Ainsi un réviseur pourra être autorisé par l'Institut à s'associer à un expert

comptable ou à un conseil en organisation, dans le cadre d'une société civile interprofessionnelle, dans le cadre du statut que le Gouvernement se propose d'introduire.

Les décisions que le Conseil de l'Institut prend pour accorder ou refuser une autorisation doivent être motivées (cf. art. 43 du projet).

Il résulte de ces dispositions que, dans la réforme proposée, le Gouvernement entend permettre et favoriser l'exercice sociétaire de la profession, les associations de réviseurs par-delà les frontières, ainsi que la formation de firmes pluridisciplinaires, moyennant dans chaque cas le respect des règles légales et professionnelles propres au révisorat d'entreprises."

(Exposé des motifs, p. 27).

"L'association avec d'autres réviseurs n'est pas soumise à l'autorisation de l'Institut mais elle est libre.

Au contraire, une autorisation préalable et toujours révocable de l'Institut est exigée pour l'association avec des réviseurs étrangers pour autant que ces derniers puissent exercer des missions qui, pour des réviseurs belges, ne seraient pas compatibles avec leur profession ou lorsque l'association est conclue sous une forme juridique qui ne serait pas permise aux réviseurs belges.

Une autorisation est également nécessaire pour l'association avec des personnes qui n'ont pas la qualité de réviseur.

Un membre demande si après la période transitoire une société de moyens entre réviseurs devra nécessairement prendre la forme d'une société civile professionnelle.

Le Gouvernement renvoie à ce sujet au projet de loi annoncé à propos des sociétés civiles professionnelles.

Le Gouvernement mentionne également que l'on peut se référer à l'article 32 du projet en ce qui concerne la détermination des réviseurs étrangers qui ont des qualités reconnues équivalentes. Le Gouvernement présente un amendement dans ce sens (Doc. n° 552/29).

De plus, le Gouvernement estime qu'il est souhaitable que sur le tableau des membres, on mentionne la société dont le réviseur fait partie ou l'association avec des réviseurs étrangers. Ce point fait l'objet d'un amendement présenté par le Gouvernement (Doc. n° 552/29)."

(Rapport VERHAEGEN, p. 69).

C. L'ASSOCIATION INTERPROFESSIONNELLE

"Le Gouvernement explique qu'une autorisation de l'Institut est exigée pour toute forme d'association avec des personnes qui n'ont pas la qualité de reviseur.

C'est ainsi que cette autorisation est exigée aussi bien pour une forme d'association interprofessionnelle que pour une société de moyens avec des personnes qui n'ont pas la qualité de reviseur.

Pour éviter toute équivoque à ce sujet, les mots "en vue de l'exercice de son activité professionnelle" sont remplacés par "dans le cadre de l'exercice de la profession".

M. DELAHAYE dépose un amendement (552/21) qui tend à autoriser l'association entre reviseurs, experts comptables, conseillers fiscaux et consultants en organisation dans tous les cas. Le texte présenté dans le projet permet en effet un refus arbitraire de la part de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de permettre l'association avec un membre d'une des professions précitées.

Le Gouvernement marque son accord avec le principe qui est à la base de l'amendement proposé. L'Institut ne peut pas en effet refuser son autorisation à une association interprofessionnelle pour la seule raison qu'il s'agit d'une association avec un expert-comptable. Par contre, le Gouvernement ne peut pas marquer son accord sur le texte de l'amendement. D'une part il est renvoyé à certaines professions non réglementées (conseiller fiscal, consultant en organisation), d'autre part on pourrait déduire à contrario de l'énumération que l'association avec d'autres professionnels que ceux qui sont précités est exclue."

(Rapport VERHAEGEN, p. 70).

"Cet article insère dans la loi de 1953 un nouvel article 8 dont le §4 prévoit qu'aucune association ou société ne peut dans le cadre de l'exercice de la profession, être formée entre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité, si ce n'est moyennant l'autorisation du Conseil de l'Institut.

Interrogé par un membre, le Ministre précise que cette disposition englobe toute forme de société ou d'association (et donc pas uniquement la société interprofessionnelle ou la société de capitaux prévue) mais non toute forme de contrat prévoyant le partage des frais.

Le Ministre confirme aussi que la société civile de moyens peut inclure les moyens humains, mais que dans ce cas cette collaboration doit se situer au niveau interne."

(Rapport FEVRIER et NICOLAS, p. 36).

Section 4 : La rémunération

A. PRELIMINAIRES DE LA LOI DE 1953

Les premiers projets ne prévoyaient pas de contrôle de l'organisation professionnelle sur la rémunération. Il fut introduit au cours des travaux de la Commission de la Chambre des Représentants :

"Un amendement, adopté à l'unanimité, propose de remplacer le second alinéa par la phrase suivante : "Les modalités et les conditions en sont établies et contrôlées par le Conseil de l'Ordre". Ceci ne veut pas dire que le Conseil de l'Ordre fixe, dans chaque cas, les honoraires.

Le reviseur établit lui-même son état, mais le Conseil arrête des règles générales et connaît des demandes de taxation, sans préjudice de l'appréciation des tribunaux.

La Commission estime utile d'énoncer certains principes :

- a) Le reviseur devrait toujours être rémunéré par un honoraire fixe, à l'exclusion de tous tantièmes sur bénéfices;
- b) Le reviseur ne pourrait bénéficier, sous quelque forme que ce soit, d'autres avantages directs ou indirects que cet honoraire;
- c) La nature et l'importance des prestations fournies, de même que leur relation avec l'honoraire demandé devraient faire l'objet d'un état détaillé."

(Doc. parl. Chambre 514 (1950-1951), p. 23)

"L'article 9 du projet de loi donne au Conseil compétence pour établir et contrôler les modalités et les conditions de la rémunération des reviseurs. Il va sans dire que lorsque les modalités et les conditions de cette rémunération seront fixées par la loi, comme c'est le cas pour les commissaires reviseurs, le Conseil a à se conformer à ces règles."

(Doc. parl. Chambre 405 (1952-1953), p. 3).

B. PROPOSITION DE LOI VAN DEN BRANDE

"Le reviseur peut être rémunéré selon deux formules :

- rémunération par période de prestation;
- forfait par mandat ou mission.

Les deux formules présentent des avantages et des inconvénients. Il convient donc de ne pas imposer une formule déterminée dans la présente loi. Cette formule pourra être établie par arrêté royal sur avis de l'organe de contrôle dans lequel les principaux usagers du revisorat sont représentés.

Il est souhaitable que les honoraires ne soient pas versés directement au reviseur par l'entreprise mais bien par un fonds créé auprès de l'organe de contrôle et auquel toutes les entreprises qui font appel aux services du reviseur seraient tenues de cotiser en fonction de certains critères. Le Roi déterminera la meilleure formule sur avis de l'organe de contrôle. Ce dernier veillera également à l'uniformité de la rémunération des reviseurs stagiaires de manière à assurer un revenu convenable aux intéressés."

(Doc. parl. Chambre 119 (1981-1982) p. 10)

C. LA REFORME DE 1985

Principe

"M. VAN DEN BOSSCHE considère qu'il serait utile pour l'exercice efficient de la fonction et aussi pour prévenir le dumping, que l'Institut fixe un tarif des honoraires. A cette fin, il dépose un amendement (Doc. n° 552/30).

Le rapporteur renvoie également à son amendement (Doc. n° 552/7, II) dans lequel la même idée est exprimée.

Un membre considère que ceci est une tâche impossible et que de cette manière, on porte atteinte à la notion de profession libérale.

Un autre membre considère qu'il est bien utile de laisser la possibilité à l'Institut de déterminer une fourchette en ce qui concerne les honoraires, sans qu'il y soit obligé et sans que ceci ne doive être fait pour toutes les prestations. De cette façon, une liberté suffisante est laissée et de plus la possibilité est ouverte aux tiers de pouvoir obtenir une idée du système de rémunérations.

Le Gouvernement fait observer qu'aux termes de la première phrase de l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 qui n'est pas abrogée, le Conseil de l'Institut a déjà la possibilité de contrôler la rémunération, de telle manière que les amendements au texte du projet apparaissent superflus. On peut au surplus noter que la rémunération des commissaires reviseurs doit être déterminée par l'assemblée générale dès l'acceptation du mandat, de telle manière que l'assemblée ne pourra pas être surprise lorsque le compte en sera déposé.

Une tarification légale édictée par l'Institut existe à l'heure actuelle pour les reviseurs de banques, d'assurances et de sociétés à portefeuille. Bien que ces tarifs concernent des secteurs relativement homogènes, leur application se heurte à de nombreuses difficultés. Il ne paraît dès lors pas approprié, dans ces conditions, d'édicter des tarifs applicables à toutes les entreprises."

(Rapport VERHAEGEN, p. 70)

La rémunération du commissaire de sociétés

"En disposant que les émoluments des commissaires consistent en une somme fixe, établie au début de leur mandat par l'assemblée générale et ne pouvant être modifiée que du consentement des parties, le projet n'entend pas exclure la faculté, pour les parties, de prévoir l'application de l'une ou de l'autre clause d'indexation, dont les modalités seraient arrêtées au début du mandat et qui ne pourraient être modifiées que du consentement des parties.

Quant à la rémunération des prestations exceptionnelles qui seraient effectuées dans le cadre de l'exercice de la fonction de commissaire telle qu'elle est définie à l'article 64, § 1er, alinéa 1er, et d'une manière générale des missions spéciales que le commissaire serait appelé à remplir (cf. supra le commentaire de l'article 10), la détermination de celle-ci par l'assemblée générale pose problème. En effet, une fixation a priori se heurte à la difficulté d'évaluer a priori la nécessité de telles missions et l'ampleur de prestations, par définition, exceptionnelles. L'attribution a posteriori de la rémunération soulève des objections sous l'angle de la sécurité juridique. Il paraît dès lors préférable de prévoir pour tels cas une reddition de comptes et une justification spéciale dans le rapport de gestion.

En utilisant les mots "directement ou par interposition de personnes" on entend donner au texte une portée non restrictive et viser non seulement les cas où de telles missions seraient confiées au commissaire lui-même mais aussi les cas où les missions seraient confiées à des personnes physiques ou morales avec lesquelles le commissaire se trouve dans des relations d'association professionnelle.

On relèvera au surplus que la mention spéciale dans le rapport de gestion prévue à l'alinéa 2 est une formalité substantielle. A défaut, la rémunération ne pourra être attribuée ou, si elle l'a déjà été, les bénéficiaire en seront redevables envers la société, sans préjudice des recours qu'ils auraient contre les administrateurs."

(Exposé de motifs, p. 17).

"M. VAN DEN BOSSCHE veut par son amendement (Doc. n° 552/5, 1) garantir que les émoluments attribués sont en relation avec la mission de contrôle et ceci aussi bien afin qu'elle soit accomplie de façon convenable et en vue de prévenir le dumping.

Le rapporteur renvoie à ce sujet son amendement à l'article 39 (Doc. n° 552/7) par lequel il propose une tarification.

Le Gouvernement souscrit à la justification de cet amendement."

(Rapport VERHAEGEN, p. 32).

"Emoluments spéciaux

Des prestations exceptionnelles ou des fonctions ou missions compatibles ne peuvent être rémunérées par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il en soit rendu compte de façon appropriée dans le rapport de gestion. Dans cet article également, il paraît souhaitable de modifier le principe "interposition de personnes" par la référence aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. De plus, il paraît nécessaire de préciser que la justification exigée doit comprendre des éclaircissements sur la nature de la fonction ou de la mission ainsi que sur le montant de la rémunération qui y est attachée.

De cette façon, l'amendement de M. VAN DEN BOSSCHE est en même temps intégré dans le texte (doc. n° 552/8).

Un membre demande ce qui se passera lorsque la mention des émoluments promérités pour des fonctions ou missions particulières fera défaut dans le rapport de gestion.

Le Ministre des Affaires économiques considère que l'obligation de rendre compte est une formalité substantielle. La rémunération sans justification pourra dès lors être réclamée. Dans ce cas, le commissaire dispose également d'une action en responsabilité contre les dirigeants qui, en infraction avec la loi sur les sociétés, n'auraient pas repris cette justification dans leur rapport de gestion.

Obligations de communication

Dans le but de soutenir l'action de l'Institut dans le domaine de l'indépendance du commissaire, il est proposé que l'obligation de communication figurant dans l'article 49 du projet en ce qui concerne les missions réservées par la loi aux réviseurs d'entreprises soit étendue aux missions qui ne sont pas réservées aux membres de l'Institut et qui sont exercées soit par le réviseur soit par une personne avec laquelle celui-ci a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle profes-

sionnel, dans des liens de collaboration, lorsque ses missions sont rémunérées par l'entreprise dans laquelle le reviseur d'entreprises concerné accomplit une mission légale.

Le Gouvernement dépose sur ce point, un amendement à l'article 9 du projet (Doc. n° 552/20)."

(Rapport VERHAEGEN, p. 44 et 45).

Information du conseil d'entreprise

"Le montant de la rémunération des commissaires-reviseurs est communiqué à titre d'information au conseil d'entreprise. Cette rémunération rétribue les fonctions de commissaire-reviseur et les missions que celui-ci effectue en application de l'article 15bis. A la demande des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux, le reviseur présente au conseil une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice de ces fonctions et missions".

(art. 15ter § 2 al. 2 de la loi de 1948).

"Il ne se dégage pas du texte de l'alinéa 2 du § 2 si le conseil d'entreprise peut rejeter, à la double majorité ou non le montant de la rémunération proposée, ni quelles seraient les conséquences de ce rejet : le conseil d'entreprise peut-il (et avec quelle majorité ?) fixer un nouveau montant ? Le conseil d'administration ou les gérants doivent-ils en pareille occasion proposer séance tenante un nouveau montant ? Ou faut-il qu'un nouveau montant soit avancé dans les nouvelles propositions visées par l'alinéa 3 du § 2 ? Le Conseil d'Etat a toutefois le sentiment que la disposition de l'alinéa 3 du § 2 n'est pas adéquate à cette dernière hypothèse et que le Gouvernement doit préciser le projet sur le point de savoir :

- si, dans l'affirmative, à quelles conditions, le conseil d'entreprise peut rejeter la rémunération proposée;
- selon quelles modalités il y aura lieu, le cas échéant, de fixer une autre rémunération."

(Avis du Conseil d'Etat : exposé des motifs, p. 65).

"Le montant de la rémunération du commissaire-reviseur est fixé dans la proposition soumise au conseil d'entreprise. Sur demande des travailleurs représentés au conseil d'entreprise le reviseur fait une estimation de l'ampleur de ses prestations.

M. VAN DEN BRANDE estime normal qu'une rémunération spéciale pour des activités particulières soit également communiquée. Il introduit un amendement dans ce sens (Doc. n° 552/2 - III).

Le Gouvernement déclare néanmoins qu'il est impossible de faire état, au début du mandat, d'activités qui, par définition ne sont pas prévisibles.

Le rapporteur pose la question de savoir si la désignation doit être faite par le Président du Tribunal de commerce lorsque le conseil d'entreprise estime la rémunération hors de toute proportion.

Le Conseil d'Etat avait déjà posé cette question (avis du Conseil d'Etat, p. 65) mais celle-ci est restée sans réponse.

Le Ministre précise que le montant de la rémunération n'est communiquée qu'à titre d'information. Afin d'éclairer ce texte, le Gouvernement introduira un amendement (Doc. n° 552/15, 1).

(Rapport VERHAEGEN , p. 23).

"Un amendement dispose que la rémunération des commissaires-reviseurs est supportée par l'entreprise; elle leur est versée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, qui collecte cette rémunération auprès des entreprises.

Cet amendement est justifié par le souci de renforcer l'indépendance des reviseurs par rapport aux entreprises et à leurs groupes d'associés majoritaires ou prépondérants.

Se référant à ce qui a été dit à ce sujet au cours de la discussion générale, le Ministre demande le rejet de l'amendement.

L'amendement est rejeté par 10 voix contre 2."

(Rapport FEVRIER et NCOLAS, p. 27).

Section 5 : La responsabilité et l'assurance

A. PRELIMINAIRES DE LA LOI DE 1953

"La première partie de l'article établit le caractère essentiellement personnel de la responsabilité des reviseurs. Cette disposition doit être complétée par un texte destiné à empêcher les membres de l'Institut d'être déchargés des conséquences d'infraction ou de faute délibérée par ceux qui auraient été les inspireurs ou les bénéficiaires de cette infraction ou de cette faute.

Mais on doit tenir compte du fait que le contrat d'assurance responsabilité civile tel qu'il est actuellement pratiqué dans les pays anglo-saxons pour couvrir les professionnels (médecins, avocats, public accountants) des risques qu'ils encourent dans l'exercice de leurs fonctions est d'une toute autre nature. Le fait que l'assuré affecte régulièrement une partie

de ses revenus à la couverture de ce risque démontre qu'il n'entend pas se soustraire à ses responsabilités, mais au contraire se mettre en mesure d'y faire face.

Il serait souhaitable que cette pratique soit étendue aux membres de l'Institut, mais il est nécessaire de stipuler que les contrats d'assurance doivent être souscrits auprès d'une compagnie d'assurances reconnue et qu'ils doivent concerner uniquement la couverture de risques professionnels."

(Proposition LEBURTON, doc. parl. Chambre 19 (1949-1950) p. 5).

"Toute mission de vérification ou de certification engage la responsabilité civile du reviseur. Celle-ci ne peut être reportée sur autrui, ni faire l'objet d'aucune décharge conventionnelle, même partielle, même pour les fautes légères.

Principes :

- a) La responsabilité du reviseur est régie par les règles de droit commun. Elle est donc contractuelle ou délictuelle suivant qu'elle résulte ou non d'un contrat. Les deux responsabilités peuvent d'ailleurs concourir.
- b) Le reviseur désigné en qualité de commissaire-reviseur de société verra sa responsabilité vis-à-vis de celle-ci régie par les lois sur les sociétés.
- c) La responsabilité du reviseur désigné par le conseil d'entreprise, en application de l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948, est de nature délictuelle ou quasi-délictuelle, car le reviseur intervient en vertu de la loi et non d'un mandat.

La responsabilité la plus grave est celle qui résulte de la violation des dispositions établies à l'article 27 : violation du secret professionnel, déclarations sciemment fausses ou incomplètes. La légèreté, l'imprudence, l'erreur, même de bonne foi, peuvent engager la responsabilité civile du reviseur. On aura égard à la nature du manquement, au sérieux des vérifications et diligences accomplies, au comportement du chef d'entreprise, à l'état de la science comptable appliquée au cas litigieux.

Vis-à-vis de qui le reviseur sera-t-il responsable ?

L'entreprise considérée comme entité économique et sociale au sens de la loi du 20 septembre 1948 n'a pas de structure juridique adéquate. Dans le langage du droit, l'entreprise demeure toujours l'être juridique connu du code de commerce, soit le chef d'entreprise exerçant personnellement le commerce, soit la société commerciale.

Le reviseur sera évidemment responsable vis-à-vis de l'entreprise ainsi entendue. Il sera aussi responsable vis-à-vis des tiers dans la mesure où, par un acte fautif, il leur aurait causé préjudice.

L'assurance de la responsabilité professionnelle est autorisée. Le contrat doit toutefois être approuvé par le Conseil de l'Ordre. La loi n'impose pas de franchise, les règlements en décideront, s'il échet."

(Rapport HUMBLET doc. parl. Chambre 514 (1950-1951) p. 22).

B. LA CONTROVERSE SUR LA RESPONSABILITE LIMITEE ET L'ASSURANCE OBLIGATOIRE

Le projet de loi de 1983 adoptait une position originale en matière de responsabilité professionnelle : la limitation de responsabilité pour les missions découlant du droit des sociétés. Par ailleurs la loi prévoyait une obligation d'assurance "suffisante" :

"Entièrement neuve en revanche est la disposition de l'alinéa 3 aux termes de laquelle leur responsabilité est limitée à un montant égal à cinquante fois la rémunération attachée soit au mandat pour l'année ou pour l'une des années au cours desquelles la faute a été commise, soit à l'accomplissement d'autres missions confiées au reviseur. Cette limitation ne joue évidemment pas au cas où le dommage résulterait d'une infraction commise avec intention frauduleuse ou dans le but de nuire.

Cette disposition ouvre la voie à la couverture généralisée, par la technique de l'assurance, des risques professionnels liés à la fonction de commissaire. L'importance des risques liés à la fonction de commissaire est telle, qu'en cette matière, une responsabilité illimitée n'est pas susceptible d'être couverte par l'assurance; d'où la nécessité d'une responsabilité limitée.

L'avantage du régime proposé réside notamment dans le fait qu'il offre aux éventuelles parties lésées la certitude que le recours n'échouera pas faute de biens ou de valeurs à réaliser. En effet, en cas de risque important, la responsabilité illimitée en principe s'avère souvent limitée voire illusoire par suite, d'une part, du montant limité du patrimoine de la personne responsable, et, d'autre part, des obstacles qui peuvent se poser à la saisie de ce patrimoine.

On relèvera au surplus que le niveau auquel le montant de la responsabilité est fixé est fort élevé et qu'il dépassera très fréquemment l'ampleur du patrimoine personnel du reviseur d'entreprises."

(Exposé des motifs, p. 19 et 20).

"Ainsi qu'il résulte du texte même de la loi, cette obligation d'assurance couvre toutes les missions de contrôle qui sont prévues par ou en vertu d'une loi. Elle ne s'étend dès lors pas à la responsabilité liée à d'autres

missions de contrôle que les réviseurs d'entreprises peuvent exercer à titre complémentaire dans les limites des dispositions légales et déontologiques qui leur sont applicables.

Cette disposition fait écho au nouvel article 64nonies des lois sur les sociétés (cf. article 16 du projet) en vertu duquel la responsabilité qui incombe en vertu des lois sur les sociétés aux réviseurs d'entreprises et aux commissaires-réviseurs est, en règle générale, limitée à un montant égal à 50 fois la rémunération attachée au mandat de commissaire ou à l'accomplissement d'autres missions confiées en vertu des lois sur les sociétés aux réviseurs d'entreprises.

Une franchise dont le montant minimum sera fixé par le Roi, est toutefois imposée pour que le réviseur supporte effectivement, mais dans une mesure raisonnable et efficace, une partie des dommages encourus par des tiers du fait des erreurs ou des fautes qu'il aurait commises.

Les conditions du contrat d'assurance doivent être approuvées par l'Institut."

(Exposé des motifs, p. 29).

La réaction du Conseil d'Etat à cette innovation fut plus que réservée :

"De manière plus générale, il y a lieu de relever qu'une limitation de la responsabilité est fort inhabituelle dans notre droit privé. En principe, chacun est responsable des conséquences de ses fautes; cette règle joue également en matière de responsabilité professionnelle. Aussi peut-on se demander pour quelle raison, en application de l'alinéa 4, c'est la victime et non pas l'auteur de la faute qui doit éventuellement supporter en partie les conséquences préjudiciables résultant de cette faute. Le régime prévu par le projet paraît d'autant plus insolite que la possibilité existe de faire prendre en charge la responsabilité du réviseur d'entreprises par un assureur et que la couverture susceptible d'être consentie par les assureurs pourra selon toute vraisemblance être de loin supérieure à la limite de la responsabilité telle qu'elle est réglée par l'alinéa 4.

L'exposé des motifs affirme qu'une responsabilité illimitée "n'est pas susceptible d'être couverte par l'assurance". Cette déclaration suscite les questions suivantes : Une responsabilité illimitée est-elle ou non assurable, et dans la négative, n'est-il pas légitime d'en conclure que c'est l'obligation d'assurance et non pas la responsabilité qu'il convient de restreindre ? La limite fixée par le projet (cinquante fois la rémunération) représente-t-elle bien le maximum qu'une assurance peut couvrir ? Dans le cas où les mêmes fautes sont commises pendant plusieurs années, ou lorsque les conséquences d'une faute s'étendent sur plusieurs années, comment faudrait-il calculer la limitation de la responsabilité ? Une limitation par année est de pratique habituelle dans les polices d'assurances mais, en matière de responsabilité elle est une innovation. Enfin, la question demeure de savoir si la prétendue impossibilité d'assurer constitue une justification suffisante, d'une part, pour limiter la responsabilité du réviseur d'entreprises, et, d'autre part,

pour établir une distinction entre la responsabilité du réviseur d'entreprises et celle de l'associé qui exerce un droit d'investigation et de contrôle.

A cela s'ajoute que le régime, prévu par l'alinéa 5, est assez compliqué et, par là, pourra être source d'importantes difficultés d'application."

(Exposé des motifs, p. 73).

Après une longue discussion, la Commission spéciale de la Chambre réintroduit la responsabilité illimitée.

"Etendue de la responsabilité

A l'heure actuelle la responsabilité des administrateurs comme des commissaires est illimitée.

Dans la pratique, cette absence de limite en contient néanmoins une à savoir l'étendue du patrimoine existant.

On peut s'attendre à ce que dans le futur, les actions en responsabilité pour faute professionnelle de réviseur d'entreprises, comme d'ailleurs pour d'autres professions, soient plus nombreuses. De telles actions peuvent porter sur des montants importants (pour cette problématique, voyez N. SAVAGE, "Auditors : A critical review of their role" The Company Lawyer 1983, p. 187).

Ceci justifie la position du Gouvernement qui propose de limiter la responsabilité du réviseur d'entreprises à un montant qui puisse effectivement être saisi et sur lequel on puisse appuyer une obligation d'assurance professionnelle, (voyez art. 40 du projet). De cette façon, les droits des tiers seraient protégés d'une meilleure manière.

Par ailleurs, il existe des précédents en ce qui concerne les limitations de responsabilité. Une limitation des responsabilités des commissaires existe en Allemagne où la responsabilité du Wirtschaftsprüfer est limitée à 500 000 DM. En droit belge, il existe également des limitations de responsabilité pour les hôteliers (art. 1952 C. civ.), pour les propriétaires de navires (art. 46, § II, de la loi sur la navigation maritime), en ce qui concerne les dommages nucléaires et également les dommages du transport.

Introduction de la responsabilité solidaire illimitée

M. VAN DEN BOSSCHE dépose trois amendements (Doc. n° 552/8 et 552/9-IV) avec trois objectifs, notamment l'introduction d'une responsabilité solidaire y compris pour le premier alinéa à savoir des fautes dans l'accomplissement de la fonction, l'appréciation de cette responsabilité selon les règles du mandat et l'abandon de la responsabilité limitée.

M. VAN DEN BOSSCHE justifie ses trois amendements à cette disposition.

Tout d'abord, il considère qu'il est souhaitable que la solidarité soit prévue pour les autres fautes que les infractions aux lois coordonnées et aux statuts. En introduisant cet amendement, l'auteur renvoie aux règles relatives aux administrateurs dans le projet n° 387/1 (1979-1980). La répartition des tâches qui seraient convenues au sein d'un collège de commissaires ne peut en effet être considérée comme significative vu que c'est au collège comme tel que la mission d'exercer le contrôle a été confiée.

Ensuite, il est souhaitable de se référer aux règles applicables en matière de mandat et par conséquent de rendre le jugement possible à l'intérieur d'un cadre connu. Enfin la limitation de responsabilité doit être supprimée. Il est bien certain que lorsqu'un débiteur a un patrimoine insuffisant pour pouvoir payer sa dette, le créancier demeure insatisfait mais il ne faut cependant pas perdre de vue qu'il existe aussi d'autres professions libérales qui pourraient faire valoir ce droit pour exiger une semblable limitation de responsabilité; ceci conduirait à une modification fondamentale sur le plan juridique de l'organisation de la Société. Une telle modification ne peut pas être introduite sans qu'un examen préalable et approfondi ait été mené.

Du reste les victimes des fautes des commissaires pourraient déjà être dédommagées si la loi prévoyait une obligation d'assurances pour par exemple au moins 50 fois la rémunération annuelle.

DISCUSSION DU PROBLEME DE LA RESPONSABILITE

1° La figure juridique du mandat

Le Ministre de la Justice doute de l'utilité du renvoi aux règles du mandat. La seule raison pour laquelle on pourrait y renvoyer est que la responsabilité du mandataire non rémunéré est jugée moins sévèrement que la responsabilité du mandataire rémunéré. Or, le mandat de commissaire sera toujours rémunéré.

2° La responsabilité solidaire

L'alinéa premier ne prévoit pas de responsabilité solidaire du réviseur d'entreprises lorsqu'il s'agit de l'accomplissement de sa fonction. On peut difficilement innover en ce qui concerne le commissaire sans le faire également pour les administrateurs. Pour cette raison, il ne faut pas prévoir de responsabilité solidaire pour des fautes de nature purement contractuelle, la même règle doit être valable en ce qui concerne le commissaire et les administrateurs : il faudra démontrer dans chaque cas concret qui a commis la faute.

D'ailleurs, il faut dès à présent tenir compte du fait que même pour les fautes de gestion, une condamnation solidaire ou une condamnation in solidum peut être prononcée lorsqu'il s'agit de fautes communes ou de fautes concurrentes.

30 La limitation de responsabilité

En ce qui concerne le refus de la limitation de responsabilité, il faut signaler que le Ministre de la Justice ne souhaite pas en faire une question de principe et laisse ce point à la sagesse de la Commission. Toutefois, il souhaite rappeler quelques remarques des reviseurs d'entreprises. Ceux-ci craignent qu'une augmentation significative de la prime d'assurance intervienne si la responsabilité illimitée est maintenue. De plus, une condamnation plus rapide pourrait être prononcée lorsqu'il existe une assurance obligatoire.

Un membre fait observer qu'il est remarquable qu'il s'agisse ici exclusivement d'une limitation de responsabilité pour les reviseurs et qu'aucune règle spécifique ne soit proposée en ce qui concerne les administrateurs. Pas mal de fonctionnaires ou d'employés sont exposés à des actions en responsabilité sur leur patrimoine personnel lorsqu'ils acceptent des fonctions d'administrateurs (sans pourtant en recevoir une rémunération supplémentaire) par exemple en tant qu'administrateur désigné par la S.N.I. ou de la S.R.I. dans des sociétés dans lesquelles ces dernières détiennent des participations.

Un autre membre partage cette conception et souligne que la limitation de responsabilité est introduite à l'avantage d'un organe tandis que l'autre organe à savoir le conseil d'administration n'est pas pris en considération bien qu'il soit indéniable qu'une distinction doivent être faite sur le plan de la responsabilité entre les administrateurs actifs et non actifs. Ces derniers remplissent des fonctions qui sont d'ailleurs distinctes dans le statut légal des banques. Il considère dès lors que le troisième alinéa n'est pas opportun.

Un membre souligne encore que si la limitation de responsabilité n'est pas nouvelle dans notre droit et peut également être retrouvée dans le pouvoir du juge de modérer des condamnations en cas de dommages commis par des aliénés (art. 1386bis, C. civ.) ou en cas de fautes graves et caractérisées des administrateurs (art. 63ter, Loi soc.), il demeure néanmoins illogique d'établir une limitation de responsabilité pour des spécialistes, en particulier pour des reviseurs qui ont subi une formation et de ne rien prévoir pour ce qui concerne des administrateurs non formés dont la responsabilité théorique est au moins aussi grande, même si elle est d'un autre type.

Le Ministre des Affaires économiques exprime l'avis que même s'il existe un lien entre la responsabilité du commissaire et celle des administrateurs, il s'agit cependant d'une autre responsabilité.

Par ailleurs, il est d'avis qu'il n'est pas question ici d'établir un précédent mais qu'il faudrait aussi réfléchir sérieusement à la délimitation plus précise de la responsabilité des administrateurs."

(Rapport VERHAEGEN, p. 53).

Cet abandon de la responsabilité limitée devait aussi entraîner l'abandon de l'obligation d'une "assurance suffisante" et le retour aux règles de l'article 8 de la loi de 1953, devenu entretemps l'article 9bis de la loi.

"Obligation d'assurance et limitation des responsabilités"

Cette disposition introduit une obligation d'assurance et une limitation de la responsabilité pour l'exercice de la fonction de reviseur d'entreprises.

Le Ministre des Affaires économiques observe qu'en Allemagne, le Wirtschaftsprüfer a une responsabilité limitée à 500 000 DM, qu'à l'étranger, notamment aux États-Unis, des actions judiciaires portent sur des montants énormes, qu'une responsabilité illimitée est théorique lorsqu'elle ne peut pas être assurée et que les assureurs belges ne souhaitent assurer que pour un montant limité (au maximum 30 millions F).

Un membre demande si l'obligation d'assurance ne va pas augmenter les actions en responsabilité.

Selon le Gouvernement, l'obligation d'assurance est le corollaire de la limitation de responsabilité.

Un autre membre est d'avis que l'on ne peut pas pour un groupe professionnel déterminé, s'écarter des principes généraux du droit de la responsabilité illimitée. Plusieurs membres s'associent à cette déclaration.

Le Gouvernement s'associe au point de vue de la Commission en ce qui concerne l'abandon de la limitation de la responsabilité parce que ceci constitue un régime d'exception qui ne vaut que pour les reviseurs d'entreprises; de même, il ne souhaite pas introduire une obligation d'assurance. L'article 40 du projet est dès lors supprimé (Doc. n° 552/19).

L'amendement de M. VAN DEN BOSSCHE (Doc. n° 552/30) et le sous-amendement (Doc. n° 552/31-II) ont pour but d'interdire toute exonération de la responsabilité. Un membre fait observer que cet amendement est superflu. Pour l'exercice des missions légales, aucune exonération n'est possible vu qu'il s'agit de l'exécution de missions qui sont déterminées par le législateur et qui sont dès lors d'ordre public. Pour les autres missions, la possibilité d'exonération est limitée par le droit commun qui déclare nulle une clause d'exonération lorsque, par ce fait, l'objet de l'engagement est réduit à néant ou disparaît. Le Gouvernement marque son accord avec ce point de vue et M. VAN DEN BOSSCHE retire son amendement."

(Rapport VERHAEGEN, p. 73).

Section 6 : Le secret professionnel

A. PRELIMINAIRES DE LA LOI DE 1953

"Il doit être tenu compte du fait que par leurs fonctions mêmes, les réviseurs auront connaissance d'éléments d'un caractère extrêmement confidentiel se rapportant à la situation de personnes et au fonctionnement des entreprises. Il est donc essentiel de leur imposer de la façon la plus rigoureuse, l'obligation de respecter le secret professionnel. Cette obligation s'étendra aussi aux stagiaires et au personnel employé, le cas échéant, par les réviseurs. Les tiers qui feront appel aux services des membres de l'Institut sont en droit d'exiger, à ce sujet, le maximum de garantie.

L'article 39 prévoit l'application de peines sévères en cas de violation du secret professionnel."

(Proposition LEBURTON doc. parl. Chambre 19 (1949-1950), p. 6).

Le secret professionnel "ne s'applique pas seulement aux faits et renseignements dont le réviseur reçoit la confiance, mais aussi aux faits et renseignements dont il prend connaissance, qu'il découvre ou surprend.

Le secret couvre non seulement les faits de la vie économique, financière et comptable de l'entreprise, mais d'une manière générale tout ce qui concerne celle-ci, ses dirigeants, son personnel, ses fournisseurs, ses concurrents, ses clients.

Les deux exceptions à la rigueur du secret sont celles que prévoit l'article 458 du Code pénal : le témoignage en justice et l'ordre de la loi.

Le réviseur chargé d'une mission de vérification pourra faire mention, en son rapport, des données comptables et des faits économiques qui constituent les éléments de sa vérification, dans la mesure où ces données et ces faits sont nécessaires, à l'accomplissement de sa mission légale; il devra s'abstenir de la mention de tous faits étrangers à l'accomplissement de cette mission.

Il a été dit plus haut que la mission de certification ne comporte ni explications ni commentaires.

Il y a lieu de faire observer que le secret professionnel ne s'applique pas aux rapports du réviseur avec l'autorité de l'Ordre en matière disciplinaire. On suivra la règle en vigueur dans toutes les professions libérales organisées, qui impose aux membres de la profession le devoir de dire la vérité à l'autorité disciplinaire, sur laquelle l'obligation individuelle au secret professionnel se trouve reportée.

L'obligation au secret professionnel s'étend aux stagiaires et aux personnes qui sont au service des réviseurs."

(Rapport HUMBLET, doc. parl. Chambre 514 (1950-1951), p. 27).

"Les membres des Commissions ont insisté sur l'importance et le caractère absolu de l'obligation au secret professionnel. Il doit être bien entendu que celui-ci vaut à l'égard de tous, tant en ce qui concerne l'objet de la mission, proprement dite qu'en ce qui concerne les renseignements que les réviseurs pourraient connaître à l'occasion de l'accomplissement de celle-ci.

Les seules exceptions qui sont de stricte interprétation sont les deux exceptions prévues à l'article 27 même, ainsi que celle qui est développée dans le rapport de M. HUMBLET, en matière disciplinaire."

(Rapport VAN HEMELRIJCK, doc. parl. Sénat 513 (1951-1952), p. 10).

B. LE PROJET DE LOI DE 1983 PROPOSE UN ARTICLE NOUVEAU

"Art. 9bis : Les réviseurs d'entreprises, les stagiaires et les personnes dont ils doivent répondre ne peuvent divulguer les renseignements et les faits dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leurs fonctions.

Cette interdiction ne s'applique pas :

- a) lorsqu'ils sont appelés à rendre témoignage en justice;
- b) lorsque la loi les oblige ou les autorise à divulguer ces renseignements;
- c) à la communication d'attestations ou de confirmations, opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ou adressée dans le cadre du contrôle des comptes annuels d'une entreprise qui lui est impartie, à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur."

Le Conseil d'Etat s'inquiète de la portée des exceptions :

"Le littéra c) envisage deux hypothèses. Pour la communication "d'attestations ou de confirmations" (le texte ne précise pas ce qu'il faut entendre par "confirmations"), les réviseurs d'entreprises doivent avoir obtenu l'accord de l'entreprise où ils exercent leur fonction. Dans le cas où ces attestations et confirmations sont adressées "dans le cadre de l'exercice d'une mission de contrôle", à un commissaire-réviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-réviseur, le projet ne prévoit pas que l'accord de l'entreprise est requis. Pour illustrer cette seconde hypothèse, l'exposé des motifs cite le contrôle de comptes annuels consolidés. Ce n'est là toutefois qu'un exemple. La sauvegarde des intérêts que l'article 36 du projet entend protéger, rend souhaitable que l'accord de

l'entreprise soit également requis dans la seconde hypothèse. Le cas échéant, cet accord peut être général et permanent lorsqu'il s'agit du contrôle de comptes annuels consolidés."

(Exposé des motifs, p. 49).

A la Chambre, le principe d'un nouvel article sera rejeté :

"Cet article définit le secret professionnel des réviseurs d'entreprises et des stagiaires dans ce sens que ceux-ci ne peuvent divulguer les renseignements et les faits dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur fonction. L'article 29 prévoit certaines exceptions à ce sujet.

Un membre fait observer que le texte est plus large que l'interprétation de la Cour de Cassation. Selon la Cour, sont seuls protégés par le secret professionnel les faits strictement personnels. Ici il s'agit de tous les renseignements.

Un membre demande pourquoi en matière de secret professionnel, il n'est pas renvoyé explicitement à l'article 458 du code pénal et pourquoi cette disposition n'est pas reprise avec l'adjonction du littéra c. Cette méthode de travail apporterait plus de clarté et d'uniformité dans l'interprétation.

Un autre membre s'associe à cette observation et insiste sur la différence entre le texte proposé et l'article 458 du Code pénal par l'utilisation du terme "divulgué" au lieu de "révélé".

Le Gouvernement prend cette suggestion en considération et fait observer que le secret professionnel ne joue pas davantage dans l'attestation des comptes consolidés (sous c).

Un membre demande si le secret professionnel existe également dans le chef du Conseil de l'Institut en cas de procédure disciplinaire.

Il est mentionné que tout examen en ce qui concerne la discipline et la surveillance en application de l'article 18ter a un caractère confidentiel.

Le même membre demande aussi si le secret professionnel s'applique aux collaborateurs non employés.

Sur l'un et l'autre points le Gouvernement donne une réponse affirmative."

(Rapport VERHAEGEN, p. 71).

C. LE RETOUR AU DROIT COMMUN

En fin de compte, c'est à nouveau dans les sanctions pénales que la question est évoquée :

"En matière de secret professionnel, la Commission insiste pour que l'on reste aussi proche que possible de l'article 458 du Code pénal. La jurisprudence mettant en oeuvre cet article 458 est déjà suffisamment abondante pour apporter une définition exacte du secret professionnel.

Il y a lieu, en outre, de tenir compte de l'article 39 du projet évoquant les principes du secret professionnel et finalement aussi de la sanction prévue à l'article 10 du projet."

(Rapport VERHAEGEN, p. 83)

Une exception est maintenue par la "communication d'attestation ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ou adressée, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés, à un commissaire-reviseur ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire-reviseur" (art. 27).

CHAPITRE VI : L'EXERCICE DE LA PROFESSION

Section 1 : Normes professionnelles

"L'article 18bis nouveau consacre la compétence de l'Institut de définir les diligences normales du reviseur d'entreprises dans l'exécution des missions visées à l'article 3.

Cette disposition fait ainsi référence aux "normes de revision" que le Conseil de l'Institut a définies, répondant en cela au vœu formulé par le législateur au cours des travaux préparatoires de la loi comptable du 17 juillet 1975. Par ailleurs, à l'étranger aussi, comme au sein de groupements internationaux, de telles normes professionnelles sont élaborées par les instances compétentes.

Ces normes de revision indiquent quelles sont, de l'avis de l'instance compétente, les diligences normales qui sont attendues du reviseur s'il entend accomplir son mandat de manière correcte. Sous l'angle juridique ces normes de revision ne constituent pas en principe des règles contraignantes, en ce sens que leur violation n'engendre pas automatiquement de sanction. Il est évident toutefois qu'en cas de contestations, la manière dont le reviseur aura exercé sa mission ainsi que sa responsabilité civile, voire pénale (cf. l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975) qui en découle, sera tout naturellement appréciée en fonction des diligences normales définies par le Conseil de l'Institut.

On retiendra également dans ce contexte qu'en exécution de l'article 100, § 1er, du projet, ces normes de revision seront prises par le Conseil de l'Institut sur avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprise. Ceci implique une concertation effective entre l'Institut et le Conseil Supérieur dans l'élaboration de ces normes de revision."

(Exposé des motifs, p. 30)

Le Conseil d'Etat a émis certaines critiques contre cette disposition qui reconnaît un pouvoir normatif à un organisme professionnel. Il s'inquiétait surtout de l'affirmation, aujourd'hui abandonnée, du caractère obligatoire des normes :

"Cet article dispose que les "normes de revision" applicables à toutes ou à certaines missions du reviseur d'entreprises, sont fixées par l'Institut. L'exposé des motifs souligne que l'Institut édicte dès à présent des "normes de revision" et que de telles normes sont également élaborées à l'étranger et au sein de groupements internationaux "par les instances compétentes".

Selon cet article, ces normes sont "obligatoires pour les membres de l'Institut". Il ressort en outre de l'exposé des motifs que c'est notamment en fonction de ces normes que l'accomplissement par un réviseur de sa mission et que "sa responsabilité civile, voire pénale" pourront être appréciés et jugés. C'est dire que ces normes ont une portée juridique importante. Pour des motifs d'ordre constitutionnel, il ne se justifie pas d'attribuer à l'Institut le pouvoir réglementaire en cette matière. Ce pouvoir réglementaire doit être confié au Roi, qui l'exercera, le cas échéant, sur la proposition ou après avis de l'Institut.

Ni le texte de l'article 44 du projet ni l'exposé des motifs ne précisent la notion de "normes de revision". Il ressort des normes de revision édictées par l'Institut jusqu'à ce jour (voir l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Vademecum des réviseurs d'entreprises, Tome I, Bruxelles, 1978, p. 173 et s.) que ces "normes de revision" définissent une méthode de travail détaillée que le réviseur d'entreprises est tenu d'observer et d'appliquer dans l'accomplissement de sa mission de contrôle.

Le projet n'a toutefois pas prévu de solution pour le cas où il y aurait interférence voire même conflit entre ces normes de revision et avis ou recommandations de la Commission des normes comptables (article 14 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises).

D'autre part, il n'apparaît pas clairement qui pourra être tenu pour responsable lorsqu'un réviseur d'entreprises a observé et appliqué une norme de revision dont le contenu est manifestement incorrect en tout ou en partie.

Le projet dispose aussi que les normes de revision peuvent être accompagnées de commentaires ou d'explications "qui ont valeur de simple recommandation". Il n'est pas précisé quelle est la force juridique d'une telle recommandation. Sera-t-elle également retenue, par exemple, pour apprécier la responsabilité du réviseur ?

Il est préférable que la force et les effets juridiques de la recommandation visée soient au moins précisés dans l'exposé des motifs. Si cette recommandation n'a pas de force obligatoire, elle peut être établie par l'Institut.

Les normes de revision ne peuvent pas porter atteinte aux normes édictées par le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises (...) en ce qui concerne les missions que le réviseur d'entreprises exerce auprès d'un conseil d'entreprise. Le pouvoir d'établir de telles normes est attribuée au Conseil supérieur par l'article 83, alinéa 4, du projet. A l'occasion de l'examen de cette disposition, le Conseil d'Etat fera observer que ce pouvoir réglementaire doit être conféré au Roi et non pas au Conseil supérieur.

Le texte proposé pour les articles 44 et 83 laisse sans réponse les questions suivantes : qui sera compétent pour constater qu'il y a contradiction entre une norme de revision au sens de l'article 44 du projet et une norme fixée par le Conseil supérieur ? Quelle solution faudra-t-il adopter lorsqu'un réviseur d'entreprises, estimant qu'une norme de revision visée à l'article 44 du projet est contraire à une norme fixée par le Conseil supérieur, s'abstient

pour cette raison d'observer ou d'appliquer cette norme de revision ? Quelle sera la sanction en cas de contradiction entre une norme de revision visée à l'article 44 du projet et une norme fixée par le Conseil supérieur ?

Abstraction faite du motif constitutionnel, la fixation par le Roi des normes visées aux articles 44 et 83 du projet offre l'avantage de l'unicité de l'autorité normative.

Si le législateur ne retient pas la proposition faite ci-dessus d'attribuer le pouvoir réglementaire au Roi, il y aura lieu, en tout cas, d'inscrire dans la loi un règlement pour la solution de la contradiction entre les normes de revision visées par l'article 44 du projet et les normes fixées par le Conseil Supérieur.

La disposition de l'article 83, alinéa 3, du projet en vertu de laquelle l'avis du Conseil supérieur est requis sur "toute décision de portée générale" à prendre par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 (c'est-à-dire l'article 44 du projet), ne suffit pas pour résoudre les problèmes que la contradiction évoquée ci-dessus peut soulever.

Enfin, il est hautement souhaitable, vu leur importance (l'article 83 parle de décisions "de portée générale"), que les normes de revision visées à l'article 44 soient publiées au Moniteur belge."

(Exposé des motifs, p. 52).

Malgré l'effort du Gouvernement pour rapprocher son point de vue de celui du Conseil d'Etat sans méconnaître le rôle de l'IRE dans l'élaboration d'une doctrine professionnelle, la solution n'était pas sans ambiguïté. La Commission de la Chambre a repris la discussion :

"Suite à l'amendement adopté par la Commission à l'article 64 § 1, alinéa 4, loi soc., le Ministre des Affaires économiques propose que dans le texte néerlandais les mots "de gebruikelijke werkwijzen" soient remplacés par "de gebruikelijke controlenormen" en traduction de "les diligences normales".

Un membre demande ce que l'on veut dire précisément par là. S'il s'agit de normes déontologiques, le texte proposé est tout à fait évident; s'il s'agit de prestations pratiques, il faut tenir compte du fait que dans des cas individuels, des dérogations pourront être nécessaires.

Le Ministre des Affaires économiques déclare que la mission qui est donnée au Conseil de l'Institut est analogue à celle qui est donnée à la Commission des normes comptables. Alors que cette dernière détermine des règles comptables, le Conseil reçoit la possibilité d'établir des normes de revision en d'autres termes, les normes générales de revision qui servent de guide pour la façon dont le professionnel exerce ses vérifications. De telles normes existent déjà aux niveaux national et international et comprennent d'une part l'expression d'un principe et d'autre part la présentation de cas concrets d'application dans le but de pouvoir établir la fiabilité des procédures de contrôle. Ceci dépasse le cadre purement déontologique.

Ainsi que ceci a été déjà souligné dans l'Exposé des motifs, les normes de revision ne sont pas des règles contraignantes mais elles ont le caractère d'une recommandation dont on peut s'écarter moyennant justification (Exposé des motifs Doc. n° 552/1, p. 30).

Deux membres de la Commission sont d'avis que dans le texte néerlandais les mots "hoeft te volgen" doivent être supprimés tandis que dans le texte français, les mots "les diligences normales" doivent être remplacés par "les normes de contrôle usuelles".

Par son amendement (552/30), M. VAN DEN BOSSCHE veut organiser une consultation des membres de l'Institut dans l'élaboration des normes de revision. De plus, il considère qu'une publicité de ces normes est souhaitable, en l'occurrence par la voie du Moniteur belge, vu l'intérêt public qui s'y attache.

Le rapporteur est d'avis que ceci pourrait créer plus de problèmes qu'en résoudre. En effet, aussi longtemps que ces normes ne sont pas publiées dans le Moniteur belge, elles ne sont pas opposables aux tiers.

Le Gouvernement marque son accord avec ce dernier point de vue et insiste sur le fait que les normes ont pu voir le jour grâce à un large accord aux plans national et international et ont été largement diffusées. Il insiste encore sur le fait que l'amendement gouvernemental (Doc. n° 552/29) adapte le texte de la façon souhaitée par la Commission; on parlera désormais de normes de revision usuelles au lieu de "diligences normales" et en n'exigeant plus que celles-ci soient toujours impérativement suivies."

(Rapport VERHAEGEN, p. 75).

Section 2 : Modalités de l'exercice d'une mission de revision

C'est dans les lois coordonnées sur les sociétés que le législateur développe sa conception des pouvoirs normaux d'une personne chargée du contrôle des comptes annuels. Selon l'article 64 sexies nouveau :

"Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Ils peuvent requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.

Ils peuvent requérir des administrateurs d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux entreprises liées ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation, dans la mesure où ces informations leur paraissent nécessaires pour contrôler la situation financière de la société.

Ils peuvent requérir des administrateurs qu'ils demandent à des tiers la confirmation du montant de leurs créances, dettes et autres relations avec la société contrôlée.

Les pouvoirs visés aux alinéas précédents peuvent être exercés par les commissaires conjointement ou individuellement.

Il leur est remis chaque semestre au moins par les administrateurs un état comptable établi selon le schéma de bilan et de compte de résultats.

Les commissaires peuvent, dans l'exercice de leur fonction, et à leurs frais, se faire assister par des préposés ou d'autres personnes dont ils répondent."

Ce texte n'a guère été commenté dans les travaux préparatoires, si ce n'est, et encore très brièvement dans l'exposé des motifs (p. 19).

"Cet article confirme les pouvoirs dévolus au commissaire en vertu de l'article 64 actuel (cf. premier alinéa) tout en les complétant (deuxième et troisième alinéas) en ce qui concerne les entreprises liées et les informations à demander à des tiers au sujet de la société contrôlée.

Il est souligné que ces pouvoirs peuvent être exercés par les commissaires agissant conjointement ou individuellement. Cette disposition consacre le principe selon lequel les commissaires doivent pouvoir exercer les fonctions de contrôle de manière individuelle, lors même qu'il existerait un collège.

En vertu du sixième alinéa de cet article, les commissaires peuvent, dans l'exercice de leur mission, et à leurs frais, se faire assister par des préposés ou d'autres personnes dont ils répondent. Il est clair que le commissaire, qui répond du choix de ses collaborateurs, supporte également la responsabilité des fautes professionnelles commises le cas échéant par ces personnes dans l'exécution des missions qui leur sont confiées. Peu importe à cet égard que ces personnes soient des experts autonomes ou non. Ainsi, il est exclu par exemple, que le rapport du commissaire fasse ou suggère une distinction en matière de responsabilité entre les missions de contrôle réalisées par le commissaire personnellement, et celles réalisées par des personnes auxquelles il aurait fait appel. Ceci n'empêche pas, bien entendu, que le commissaire déclaré responsable, puisse exercer un droit de recours contre ces personnes pour les fautes qu'elles auraient commises."

Section 3 : Surveillance de l'Institut

"L'article 18ter, introduit dans la loi de 1953 par l'article (52), consacre la mission de l'Institut de veiller au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées et plus particulièrement de veiller à ce que ceux-ci :

- 1° poursuivent de manière permanente leur formation;
- 2° disposent avant d'accepter une mission des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement;
- 3° s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de revision qui leur sont confiées;
- 4° n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice;
- 5° n'acceptent pas d'activités incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction.

Cette mission de l'Institut est distincte de la compétence disciplinaire qui fait l'objet du chapitre V de la loi du 22 juillet 1953 encore qu'il est évident que les manquements éventuels des réviseurs au regard des points énumérés à l'article 18ter pourront fonder des poursuites sur le plan disciplinaire.

Cet article 18ter se situe sur le plan de l'action administrative et académique de l'Institut. Il lui impartit une mission et des obligations. Celles-ci se traduiront, pour l'essentiel, non pas par des sanctions, mais par des recommandations ou des invitations, pouvant être pressantes, de porter remède à une situation de défaut ou à une situation critiquable. Cette compétence porte, selon les termes mêmes de l'exergue de l'article 18ter, de manière générale sur le bon accomplissement par les membres de l'Institut des missions de revision qui leur sont confiées.

Les cinq points énumérés ci-dessus ne constituent que des explications de certains aspects, qu'il importe de mettre particulièrement en évidence.

Tout d'abord, l'obligation d'une formation continue. Le temps n'est plus -s'il a jamais existé - où les connaissances acquises avant l'accès à la profession suffisaient tout au long de la carrière professionnelle. Les changements sont devenus trop rapides et trop importants que pour ne pas exiger et requérir des réviseurs un recyclage permanent et fondamental. Il incombera à l'Institut de veiller et dans la mesure du besoin, d'assurer, notamment avec la collaboration de tiers et d'instituts d'enseignement, que les possibilités de recyclage soient effectivement offertes aux membres de l'Institut.

Ensuite, l'obligation pour les réviseurs de disposer des capacités des collaborations et du temps requis pour le bon accomplissement des missions qu'ils acceptent. Ainsi, il est certain que l'acceptation d'un mandat dans une société exerçant son activité à travers nombre de succursales et filiales à l'étranger, impliquera des connaissances et des modes d'organisation qui peuvent ne pas être requis pour un mandat dans une société dont toute l'activité se situe à l'intérieur des frontières du pays. Par ailleurs, la nécessité de consacrer à chaque mission le temps que requiert son bon exercice, implique que le réviseur adapte les moyens dont il dispose à l'ampleur des tâches qu'il accepte ou qu'il adapte les tâches qu'il accepte aux moyens dont il dispose.

Les alinéas 2 et 3 de l'article 18ter donnent à l'Institut les pouvoirs d'investigation nécessaires pour l'accomplissement de la mission qui lui est impartie en vertu de l'alinéa 1er. Ceux-ci comportent notamment la possibilité d'exiger du réviseur la production de toute information et notamment de son

plan de travail et de ses notes de revision ainsi que, à l'instar de ce qui existe à l'étranger, la possibilité de tester la fiabilité des méthodes de travail et les diligences accomplies.

Le dernier alinéa de l'article 18ter relatif à l'information à donner au Conseil des missions de revision que les membres ont acceptées est corrélatif à la suppression de l'autorisation préalable du Conseil de l'Institut lors de l'acceptation de tout mandat de commissaire de société (cf. le commentaire de l'article 36 du projet).

Le nouvel article 18quater enfin, prévoit que si le Conseil de l'Institut a connaissance du fait qu'un reviseur d'entreprises a un comportement contraire aux dispositions de l'article 18ter, il lui enjoint de s'y conformer.

Si le reviseur n'y donne pas suite de manière satisfaisante dans le délai imparti, le Conseil peut déférer le cas à la Commission de discipline moyennant la procédure et les garanties de droit qui s'attachent aux affaires disciplinaires. Il est, dans ce texte, donné suite aux objections que le Conseil d'Etat avait formulées à l'encontre de la rédaction originale de cet article (ancien article 46 du projet).

La Commission de discipline peut faire interdiction au reviseur d'accepter certaines missions nouvelles ou exiger qu'il se démette de certaines missions qu'il a acceptées.

Cette mission dévolue au Conseil de l'Institut constitue une pièce maîtresse de la réforme du revisorat. Elle doit contribuer à affirmer le crédit du revisorat en Belgique et à l'étranger et à obtenir que les certifications émanant de membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises aient largement la reconnaissance internationale."

(Exposé des motifs, p. 31).

L'avis du Conseil d'Etat sur les articles 18ter et quater est important. Après en avoir pris connaissance, le Gouvernement a arrêté la procédure de l'article 18quater imposant le recours à la Commission de discipline avant de pouvoir retirer le droit d'exercer une mission :

"On ne voit pas clairement si l'inobservation par les reviseurs d'entreprises de ces obligations telles qu'elles sont définies par l'article 45, est considérée comme susceptible de donner lieu à une peine disciplinaire. L'exposé des motifs précise que la mission de l'Institut visée à l'article 45 est distincte de la compétence disciplinaire de l'Institut "encore qu'il est évident que les manquements éventuels des reviseurs au regard des points énumérés à l'article 18ter (= article 45 du projet) pourra fonder des poursuites sur le plan disciplinaire". C'est également ce qui ressort de l'article 18quater que le projet propose d'insérer dans la loi du 22 juillet 1953 (= article 46 du projet), article qui se réfère expressément à l'article 18ter, alinéa 1er, 1^o à 5^o (= article 45 du projet).

En vertu dudit article 18quater, 1^o, le Conseil de l'Institut peut, jusqu'à ce qu'il ait été porté remède à la situation, interdire à un reviseur d'entreprises d'accepter de nouvelles missions, ou exiger de lui qu'il se démette de certaines missions qu'il a acceptées. Le Conseil d'État considère (sous réserve de l'objection fondamentale qu'il formulera ci-après concernant l'article 18quater du projet de loi du 22 juillet 1953) qu'une telle mesure peut être assimilée à la mesure disciplinaire de la suspension (du moins une suspension partielle) au sens de l'article 50 du projet (= nouvel article 20 de la loi du 22 juillet 1953) de sorte qu'il y a lieu d'entourer ces mesures de la procédure et des voies de recours de la juridiction disciplinaire.

(...)

L'alinéa 2 de l'article en projet appelle les observations suivantes. Il ne suffit pas, pour qu'une décision puisse être prise en vertu de cet article, que le reviseur d'entreprises ait été préalablement entendu ou qu'il ait été dûment appelé à se justifier. Conformément aux principes de bonne administration, la procédure doit être au moins organisée comme suit :

- le reviseur d'entreprises doit être invité à se justifier par lettre recommandée à la poste;
- avant d'exiger du reviseur d'entreprises qu'il se justifie, il faut lui donner connaissance du dossier relatif au comportement qui lui est imputé;
- à défaut, pour le reviseur d'entreprises, de donner suite dans le délai prévu à l'invitation de se justifier, cette invitation est suffisante par elle-même et la procédure peut être poursuivie valablement;
- pour sauvegarder les droits de la défense, il est nécessaire que le reviseur d'entreprises se voie offrir la possibilité de communiquer dans un délai déterminé sa justification écrite à l'Institut;
- c'est seulement ensuite que le Conseil de l'Institut peut convoquer le reviseur d'entreprises pour entendre sa justification;
- la décision que le Conseil de l'Institut prend en vertu de l'article 18quater, doit être motivée.

Il apparaît en outre au Conseil d'Etat que les décisions prises en vertu de l'article 18quater doivent être susceptibles d'appel conformément conformément à l'article 51 du projet (= nouvel article 21 de la loi du 22 juillet 1953). Ainsi que l'ont déjà souligné les observations faites à propos de l'article 45 du projet, les mesures d'ordre prévues par l'article 46 peuvent en effet être assimilées à des peines disciplinaires. Il conviendrait dès lors de remanier l'article 46 du projet à la lumière des observations qui précèdent."

(Exposé des motifs, p. 53).

Les travaux de commission ne nous apportent guère d'éléments neufs.

"Le projet prévoit en outre, que l'Institut exercera un contrôle effectif sur ses membres, non seulement sur le plan déontologique, mais aussi, à l'instar de ce qui se fait déjà aux Etats-Unis, en ce qui concerne la qualité des méthodes de contrôle mises en oeuvre et la relation entre la disponibilité

des professionnels et les missions qu'ils acceptent. A cet égard, le projet confère à l'Institut une mission administrative et académique, indépendante de son autorité disciplinaire.

(...)

Cet article décrit la mission de contrôle que l'Institut doit exercer en ce qui concerne la bonne exécution par ses membres des missions qui leur sont confiées.

Il est renvoyé à l'amendement du Gouvernement (doc. n° 552/20).

Cet amendement exige que notification soit donnée à l'Institut des rémunérations proméritées pour des missions non légales qui sont exercées par le reviseur d'entreprises ou par une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve dans des liens de collaboration, lorsque ces missions sont exercées dans une entreprise où le reviseur d'entreprises remplit un mandat légal. Cet amendement du Gouvernement est la conséquence des modifications proposées aux articles 9 et 11 du projet auxquels il est renvoyé.

Le concept de "dignité"

Un membre souhaite supprimer dans le 5° les mots "la dignité". Il lui paraît que l'appréciation de la dignité peut conduire à l'arbitraire et à la subjectivité. D'autres membres estiment au contraire que peut-être dans des situations exceptionnelles, le comportement dans le domaine privé peut avoir de sérieuses répercussions sur le groupe professionnel en tant que tel (par exemple peine de prison de moins de 3 mois), de telle manière qu'il faut rendre possible une intervention dans ce cas : c'est ce qui est permis par le 5°. Suivre la proposition que est faite par le commissaire ne modifierait du reste rien vu que l'énumération est exemplative et non limitative.

Le premier membre attire l'attention sur le fait qu'une sanction disciplinaire peut intervenir pour ces cas.

Finalement le Gouvernement marque son accord avec la suggestion de supprimer les mots "la dignité" dans le 5° (doc. n° 552/29). Le concept de dignité apparaît moins approprié ici que dans l'article 53 du projet qui traite de la discipline."

(Rapport VERHAEGEN, p. 5 et 76).

CHAPITRE VII : ASPECTS INSTITUTIONNELS ET DISCIPLINAIRES

Section 1 : Règlements d'exécution de la loi

"Pour l'alinéa 1er de cet article, le Conseil d'Etat propose le texte suivant :
"Le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut, le règlement de discipline ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne".

Pour l'alinéa 2 du même article, le Conseil d'Etat propose le texte suivant :
"Les arrêtés royaux d'exécution de la présente loi sont pris sur proposition ou après avis du Conseil Supérieur du rectorat d'entreprises".

Il résulte de la combinaison de l'alinéa 1er et de l'alinéa 2 que certains arrêtés royaux visés à l'article 38 pourront être pris soit à l'initiative du Gouvernement, soit sur la proposition du Conseil de l'Institut ou du Conseil Supérieur de rectorat d'entreprises.

Dans la première hypothèse, il y a lieu de recueillir à la fois l'avis du Conseil de l'Institut et du Conseil Supérieur. Ces avis peuvent être divergents, voire même contradictoires. Le Conseil d'Etat estime toutefois que le Roi n'est pas lié par ces avis, de sorte qu'une fois remplie la formalité de l'avis, il lui appartient de fixer lui-même le contenu définitif de ces arrêtés. A remarquer encore, à ce propos, qu'avant que de nouvelles dispositions soient insérées dans les arrêtés royaux visés, celles-ci doivent être soumises à un nouvel avis du Conseil de l'Institut et du Conseil Supérieur.

Dans la seconde hypothèse, les arrêtés royaux sont pris sur la proposition du Conseil de l'Institut ou du Conseil Supérieur. Ces propositions peuvent, elles aussi, être divergentes, voire même contradictoires. Le Conseil d'Etat considère par ailleurs que le Roi n'est pas lié par le contenu de ces propositions et que c'est Lui qui, saisi d'une proposition, apprécie s'il convient ou non d'adopter cette proposition, et dans l'affirmative, fixe finalement la teneur des arrêtés. Lorsque la proposition émane du Conseil de l'Institut, le Roi doit recueillir l'avis du Conseil Supérieur, et vice-versa."

(Avis du Conseil d'Etat - doc. parl. Chambre 552, p. 51).

Section 2 : Sections régionales

L'article 10 ancien prévoyait que des sections régionales pouvaient être créées par les règlements d'exécution de la loi. A cet égard, le Conseil d'Etat notait (p. 51) :

"Il convient d'observer qu'en abrogeant l'actuel alinéa 2 de l'article 10 de la loi du 22 juillet 1953, le projet supprime la possibilité de créer des sections régionales de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. L'exposé des motifs ne fournit aucune explication à ce sujet."

Section 3 : Le Conseil de l'IRE

"Cet article définit les pouvoirs du Conseil de l'Ordre. Le Conseil est la cheville ouvrière de l'Ordre. Il le représente, assure son fonctionnement et sa discipline. En matière patrimoniale et financière, il a tous les pouvoirs d'administration et disposition qui ne lui sont pas soustraits par la loi ou les règlements. Ainsi n'y aura-t-il jamais d'hiatus dans la gestion juridique de l'Ordre. L'article prévoit encore la délégation de la gestion journalière à un administrateur ou à un comité exécutif. Il est adopté à l'unanimité."

(Rapport HUMBLET - Doc. parl. Chambre 514 (1950-1951), p. 25).

"Conformément à une suggestion formulée par le Conseil d'Etat (cfr. entre autres la remarque formulée sur l'article 34 devenu l'article 37 du projet), une disposition de portée générale est insérée dans l'article 13 de la loi du 22 juillet 1953 prévoyant que toute décision du Conseil de l'Institut concernant une personne déterminée doit être motivée."

(Exposé des motifs, p. 29)

"Cet article (15 nouveau) définit la manière dont doivent être nommés les dirigeants de l'Institut et comment ils sont rémunérés."

La question est posée de savoir ce que l'on entend par une indemnité de fonction. Il est répondu que l'objectif est de souligner qu'il ne s'agit pas d'une activité lucrative mais d'une charge avec une rémunération certainement symbolique.

Un membre marque son accord sur le fait qu'une certaine rémunération soit attribuée parce que par cette attribution d'une indemnité, on veut empêcher dans une certaine mesure que seuls des professionnels fortunés puissent exercer des fonctions de direction."

(Rapport VERHAEGEN, p. 73).

Section 4 : Tableau des membres

"Le projet ne prévoit qu'une catégorie de membres : les membres effectifs. Les stagiaires ne sont pas membres de l'Ordre."

(Rapport HUMBLET - Doc. parl. Chambre (1950-1951) n° 514, p. 14).

"Dans la loi du 22 juillet 1953, la fonction de reviseur est conçue comme une profession libérale, exercée à titre individuel, par une personne physique. En vertu de l'article 8 de cette loi, un reviseur ne peut d'ailleurs, pour l'exercice de sa fonction, s'associer, même à d'autres reviseurs, dans une sociétés dotée de la personnalité juridique.

Si dans un nombre important de cas, il est évident que la fonction de reviseur continuera à être exercée sur ces bases, force est de constater que ce mode d'exercice des fonctions revisorales répond de moins en moins aux nécessités du contrôle des grandes entreprises, notamment de celles qui se meuvent sur le plan international, et au besoin de synergie qu'implique leur contrôle. Par ailleurs, dans la plupart des pays étrangers, ces fonctions sont exercées par des firmes regroupant, sous des formes juridiques diverses, un grand nombre d'associés, occupant des collaborateurs nombreux et devenues elles-mêmes des "multinationales" du contrôle. Enfin, il est évident que l'exercice de la fonction par une personne morale met celle-ci, ainsi que les personnes qu'elle emploie, à l'abri des accidents d'ordre individuel auxquels sont exposées les personnes physiques.

Aussi le projet ouvre-t-il la voie à l'admission de sociétés de revision en qualité de membre de l'Institut dès que, par une loi distincte, le statut des sociétés civiles professionnelles dotées de la personnalité juridique aura été promulguée. Les pouvoirs attribués au Roi visent l'adaptation à ces sociétés de revision des règles applicables aux reviseurs d'entreprises, personnes physiques. En attendant la création de la société civile professionnelle, la qualité de membre de l'Institut pourra en vertu d'une disposition à caractère transitoire (cf. ci-après, l'article 66) être conférée, dans des conditions déterminées, à des sociétés civiles à forme commerciale."

(Exposé des motifs, p. 26).

"L'article 6, alinéa 2, de la loi du 22 juillet 1953 dispose déjà que le tableau des membres est publié annuellement; il ressort de l'article 2, §2, de l'arrêté royal du 20 septembre 1955 établissant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, que le tableau des membres est publié au Moniteur belge, que le président du Conseil de l'Institut peut procéder à la publication au Moniteur belge des modifications au tableau survenues depuis la dernière publication annuelle, et que tout intéressé peut s'informer auprès de l'Institut si une personne en est membre. Bien que l'exposé des motifs ne fournisse aucune précision sur le but de l'article 31, il semblerait que, dans l'intention du Gouvernement, il s'agisse d'élargir la possibilité pour

les personnes intéressées de s'informer. L'article ne prévoit cependant pas comment la demande doit être faite ni si l'exécution de la demande est subordonnée au paiement préalable d'un droit."

(Avis du Conseil d'Etat, p. 48).

"Radiation

Cet article (4quater nouveau) prévoit la possibilité pour l'Institut de retirer la qualité de reviseur d'entreprises.

A propos de cette disposition, le Ministre des Affaires économiques souligne que dans le projet de loi relatif aux sociétés civiles professionnelles, on prévoit une règle à propos des suites de la perte de la qualité de titulaire d'une profession intellectuelle prestataire de services et des conséquences pour les relations entre l'associé et la société civile.

Communication de la liste des membres

Tout intéressé peut à tout moment prendre connaissance du tableau des membres de l'Institut au siège de celui-ci ou s'adresser à lui pour l'obtenir.

Le Gouvernement peut marquer son accord sur l'amendement de M. VAN DEN BOSSCHE (doc. n° 552/11) selon lequel il ne serait pas exigé que l'on apporte la preuve d'un intérêt pour pouvoir consulter ou avoir communication du tableau des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Pour cette raison, les mots "tout intéressé" sont remplacés par le mot "quiconque". Dans le texte français, le Gouvernement préfère choisir "toute personne" par préférence à "quiconque" afin d'être en concordance avec la loi sur les sociétés."

(Rapport VERHAEGEN, p. 66)

Section 5 : Autorisations du Conseil

L'autorisation du Conseil est requise dans les cas suivants :

- Inscription sur la liste (art. 4, 4bis, 4ter);
- Port du titre de reviseur honoraire (art. 7 al. 2);
- Association avec une personne ayant à l'étranger une qualité équivalente mais habilité à exercer des activités incompatibles (art. 8 § 3);
- Association à l'étranger sous une forme non admise en Belgique (art.8 § 3);
- Association interprofessionnelle (art. 8 § 4);
- Contrat d'assurance en responsabilité civile (art. 9bis);
- Admission au stage (art. 17).

Par ailleurs, la loi prévoit des informations spécifiques du Conseil qui ne requièrent aucune autorisation préalable :

- Acceptation d'une mission légale, rémunération et cessation de fonction (art. 18ter, al. 3);
- Procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de la fonction (art. 18 quinquies).

Sur ces deux derniers points, le Gouvernement observe dans l'exposé des motifs (p. 32) :

"Le dernier alinéa de l'article 18ter relatif à l'information à donner au Conseil des missions de revision que les membres ont acceptées est corrélatif à la suppression de l'autorisation préalable du Conseil de l'Institut lors de l'acceptation de tout mandat de commissaire de société (...)

L'article 18quinquies, introduit par l'article 51 du projet, prévoit enfin qu'un reviseur d'entreprises contre lequel une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative est intentée portant sur l'exercice de sa fonction de reviseur, doit en informer le Conseil de l'Institut. Le Conseil de l'Institut est obligatoirement entendu par l'instance judiciaire, disciplinaire ou administrative en cause si le reviseur concerné ou le Conseil de l'Institut en fait la demande. Il s'agit ici d'une condition de forme substantielle dont la méconnaissance aurait pour conséquence la nullité de la procédure. Cette disposition doit permettre à ces instances de se prononcer, en pleine connaissance de cause, des conditions d'exercice des missions revisorales."

Toutefois, l'obligation pour toute juridiction d'entendre préalablement l'Institut a été écartée par la Commission de la Chambre des Représentants :

"Lorsqu'un reviseur fait l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de sa fonction, il doit en informer le Conseil de l'Institut et, à la demande du reviseur concerné, le Conseil doit être entendu.

Le Conseiller juridique de la Commission fait observer que non seulement l'obligation d'entendre le Conseil de l'Institut dans une nouvelle procédure est une obligation nouvelle mais aussi qu'aucune procédure n'est établie alors qu'il s'agit quand même d'une exigence de forme substantielle selon l'exposé des motifs (doc. n° 552/1, p. 32).

Le Ministre des Affaires économiques déclare que le ministère public intervient quand même aussi souvent dans une procédure.

Une information adéquate du Tribunal par le Conseil de l'Institut apparaît ici souhaitable pour tous les intéressés.

Un membre exprime l'avis que le deuxième alinéa ne peut pas être maintenu.

Non seulement il introduit un système particulier qui n'est valable que pour les reviseurs d'entreprises mais en plus il alourdit inutilement la procédure par laquelle le Tribunal peut recueillir un avis.

De plus, on se pose la question de savoir qui est le Conseil. Entendre un organe collectif est également quelque chose de nouveau.

Un autre membre s'associe à cette observation et propose de supprimer les mots "si le reviseur concerné ou le Conseil de l'Institut en fait la demande" et de remplacer le mot "doit" par "peut".

Le mot "entendu" doit aussi être remplacé par le mot "consulté".

Le Gouvernement peut accepter ce point de vue et introduire un amendement qui correspond aux vues de la Commission (doc. n° 552/29).

Dans l'amendement du Gouvernement, le deuxième alinéa de l'article 18quinquies est remplacé par la disposition suivante : "Le Conseil de l'Institut peut être consulté par l'instance judiciaire, disciplinaire ou administrative en cause".

(Rapport VERHAEGEN, p. 77).

Section 6 : Procédure disciplinaire

La procédure disciplinaire de la loi de 1953 avait été élaborée par la Commission de la Chambre :

"Le projet du Gouvernement confiait cette discipline à un conseil distinct du Conseil de l'Ordre. La Commission a estimé que l'unité de la profession imposait que la discipline fut exercée par ses membres dirigeants."

(Rapport HUMBLET - Doc. parl. Chambre 514 (1950-1951) p. 26).

Suite au Code judiciaire, un aménagement de la procédure a été suggéré par le Conseil d'Etat. Le Gouvernement en a profité pour revenir aux propositions antérieures séparant l'organe disciplinaire et le Conseil :

"A l'heure actuelle, la discipline est exercée par le Conseil de l'Institut. Ceci n'est pas sans poser certains problèmes notamment lorsque l'instruction se prolonge sur plusieurs séances. En vertu des principes généraux du droit disciplinaire, la composition du siège doit être identique tout au long de la procédure. Il suffit dès lors qu'un membre ayant siégé à une première séance soit empêché pour que la poursuite soit rendue impossible. Par ailleurs, la composition paritaire du Conseil sous l'angle linguistique est susceptible de soulever des difficultés sous l'angle des principes relatifs à l'utilisation des langues en matière disciplinaire.

Pour ces motifs, le projet modifie l'article 19 de la loi du 22 juillet 1953 pour confier, en première instance, la discipline à une commission comprenant deux Chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise, présidée selon le cas par le Président ou par le Vice-Président de l'Institut et comprenant en outre deux reviseurs désignés par le Conseil de l'Institut. Ces deux reviseurs peuvent être choisis au sein du Conseil de l'Institut ou en dehors de celui-ci.

La compétence de l'une ou de l'autre Chambre est déterminée par la langue dans laquelle le reviseur en cause a prêté serment.

§ 2. Dans son état actuel, la loi organique du revisorat ne mentionne pas les motifs de discipline, c'est-à-dire les faits ou comportement qui peuvent donner lieu à l'imposition d'une peine disciplinaire. Il paraît indiqué pour des raisons notamment de sécurité juridique de prévoir ces motifs dans le texte de la loi elle-même. C'est ce à quoi tend l'article 53 du projet, en s'inspirant sur ce point des principes généraux du droit disciplinaire dans notre pays.

Par les termes "activités compatibles avec la fonction de reviseur d'entreprises", on vise les missions de revision qu'un reviseur d'entreprises peut en principe exercer en dehors des missions qui lui sont confiées par ou en vertu de la loi et qui constituent l'essentiel de sa fonction (cf. le commentaire de l'article 29 du projet).

§ 3. L'article 54 du projet qui détermine les peines disciplinaires et règle la procédure disciplinaire remplace l'article 20 actuel de la loi du 22 juillet 1953. Les dispositions du projet sont reprises entièrement des propositions de texte présentées en la matière par le Conseil d'Etat qui, dans son avis, a relevé que la procédure telle qu'elle est organisée actuellement par la loi de 1953 n'est pas conforme à ce que requiert l'évolution du droit procédural et de la jurisprudence en matière disciplinaire."

"En vertu du § 2, deuxième alinéa du nouvel article 20, tout intéressé peut saisir le Conseil de l'Institut d'une plainte contre un reviseur d'entreprises. Il est évident que le Conseil Supérieur pour le revisorat d'entreprises doit dans ce contexte être considéré comme intéressé. Il en est de même pour les représentants des travailleurs au sein des conseils d'entreprises.

§ 4 : L'article 55 du projet introduit un nouvel article 20bis visant à organiser une procédure d'opposition contre une décision disciplinaire prise par défaut. Le texte de cet article correspond à la proposition formulée par le Conseil d'Etat.

§ 5 : Le nouvel article 21, introduit par l'article 56 du projet, détermine la composition de la commission d'appel et la procédure en appel. Les suggestions formulées sur ce dernier point par le Conseil d'Etat ont été entièrement reprises dans le projet.

§ 6 : Un nouvel article 21bis, introduit par l'article 57 du projet, détermine, conformément aux propositions formulées par le Conseil d'Etat, les délais d'opposition et d'appel.

§ 7 : Le nouvel article 22, introduit par l'article 58 du projet, organise la communication et la notification des décisions prises par la Commission de discipline. Il reprend, dans ses termes, la proposition du Conseil d'Etat. Contrairement toutefois à l'opinion exprimée dans l'avis du Conseil d'Etat, le Gouvernement estime qu'il ne s'indique pas de conférer à celui qui a déposé plainte le droit de se pourvoir en appel contre la décision prise, vu qu'il n'est pas partie à l'instance disciplinaire. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de prévoir une communication à cette personne de la sentence disciplinaire.

§ 8 : Le nouvel article 23, introduit par l'article 59 du projet, organise à l'instar de l'article 23 actuel la procédure en cassation. Aucune modification n'y est apportée quant au fond."

(Exposé des motifs, p. 32 à 34).

Les travaux de la Commission de la Chambre des Représentants ont permis d'améliorer sensiblement les textes proposés et contiennent quelques précisions complémentaires (Rapport VERHAEGEN pp. 78 à 82) :

Composition des instances disciplinaires :

"Un membre demande si le juge doit être un magistrat professionnel.

En s'appuyant sur l'article 84 du Code judiciaire, une réponse affirmative est donnée à cette question car les juges consulaires sont appelés juge consulaire (rechter in handelszaken) alors qu'il est question ici d'un juge au Tribunal de commerce. De plus, il est souligné que la nomination appartient au Roi sur proposition du Ministre de la Justice (...)

Il est spécifié - comme pour la Commission d'Appel - que la nomination des membres de la Commission de discipline vaut pour une période (renouvelable) de six années et que des suppléants doivent être désignés (p. 78) (...)

Il (le Ministre des Affaires économiques) précise que par Cour d'Appel, il ne faut pas entendre Cour de travail" (p. 80).

Rôle du Conseil

"Il faut souligner que, de cette manière, les tâches respectives du Conseil et du Président de l'Institut sont mieux séparées de celles de la Commission de discipline (p. 78) (...)

Un membre demande encore quel sera le rôle du Conseil dans la procédure disciplinaire.

Le Gouvernement déclare que le Conseil intervient comme une sorte de procureur qui conduit l'instruction; son rôle n'est donc pas celui d'une boîte aux lettres destinée à rapporter les faits (p. 79)."

Publicité des débats

"La question est posée de savoir ce que l'on veut dire dans le § 5 par les mots "à l'intérêt de la justice" pour justifier le rejet de la publicité de la procédure.

Un membre estime que cela doit permettre d'éviter que le caractère secret d'une procédure pénale ne soit violé (p. 79)."

Sanction disciplinaire de suspension

"Un membre demande quelles sont les répercussions d'une suspension lorsque la procédure concerne une société ou une association.

Le reviseur suspendu peut-il encore retirer des revenus des missions qu'il a reportées ou abandonnées à ses partenaires ?

Un membre observe que le Barreau de Liège dispose à cet égard d'un règlement interne précis et il propose dès lors le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises fasse de même pour l'exécution des sanctions" (p. 79).

Communication des sentences aux Procureurs généraux

"Un membre estime qu'il n'est pas utile de faire uniquement intervenir le Procureur général du domicile du reviseur. Il propose de biffer les mots "du domicile du reviseur d'entreprises" (p. 79).

Suivant les règles du droit commun, le Procureur général près la Cour de cassation est informé soit par le Procureur général près la Cour d'Appel, soit par le Ministre de la Justice aux fins de requérir la cassation dans l'intérêt de la loi" (p. 83).

Référence au Code judiciaire

"Plusieurs membres font observer qu'il faudrait prévoir des délais identiques à ceux prévus dans le Code judiciaire (pour la procédure d'opposition et d'appel = 30 jours).

Il est également fait référence au code judiciaire pour le régime de l'exception de force majeure, à savoir la preuve que l'intéressé s'est trouvé dans l'impossibilité d'être atteint par la notification, et l'on estime qu'il n'est pas souhaitable de prévoir un régime distinct pour les procédures disciplinaires à l'intention des reviseurs d'entreprises" (p. 81).

Pour la procédure de cassation :

"Plusieurs membres estiment qu'il n'y a pas lieu de prévoir une procédure et des délais distincts mais qu'il est souhaitable de suivre les délais définis dans le Code judiciaire.

Après cette observation, le Gouvernement dépose un nouveau texte prévoyant un délai de trois mois pour l'introduction d'un pourvoi en cassation et, en ce qui concerne les règles de procédure, il est fait référence aux dispositions du droit commun contenues dans le Code judiciaire.

Il est prévu également qu'après une première cassation, la Commission d'appel devant laquelle l'affaire est renvoyée doit se conformer à la décision de la cour concernant le point de droit contesté, excluant ainsi une deuxième cassation. Finalement, il s'est avéré aussi qu'il est superflu de prévoir expressément la compétence du procureur général près la Cour de cassation pour introduire dans l'intérêt de la loi un pourvoi contre une décision de la Commission d'Appel. Cette compétence, en effet, est prévue aux articles 1089 et suivants du Code judiciaire" (p. 82).

Notes