

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Créé par la loi du 22 juillet 1953

—
Avenue Marnix 22

1000 Bruxelles

Rapport annuel 1999

Conformément à l'article 12 de la loi du 22 juillet 1953,
modifiée par les lois du 10 juillet 1956 et du 21 février 1985,
le Conseil a l'honneur de vous faire rapport sur son activité
au cours de l'année 1999.

Institut des Reviseurs d'Entreprises
Avenue Marnix 22 • 1000 Bruxelles
Tél.: 02/512.51.36 • Fax: 02/512.78.86
E-mail: info@ibr-ire.be
Internet: www.accountancy.be

Een Nederlandstalig exemplaar van dit jaarverslag
kan op aanvraag worden bekomen.

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

(créé par la loi du 22 juillet 1953)



COMPOSITION DU CONSEIL

(art. 13 de la loi)

<i>Président :</i>	Jean-François CATS (1998-2001)
<i>Vice-Président :</i>	Ludo SWOLFS (1998-2001)
<i>Membres d'expression française :</i>	Pierre ANCIAUX (1998-2001) Michel DE WOLF (1998-2001) Hugues PRONVILLE (1999-2002) Georges HEPNER (1999-2002) André KILESE, <i>Secrétaire</i> (1998-2001) Raynald VERMOESEN (1998-2001)
<i>Membres d'expression néerlandaise :</i>	Pierre P. BERGER, <i>Secrétaire-Trésorier</i> (1998-2001) Boudewijn CALLENS (1999-2002) Freddy CALUWAERTS (1998-2001) Pierre STEENACKERS (1998-2001) Herman VAN IMPE (1998-2001) Hugo VAN PASSEL (1998-2001)



COMITE EXECUTIF

Le Conseil a confié la gestion journalière à un Comité Exécutif composé du Président Jean-François CATS, du Vice-Président Ludo SWOLFS et des secrétaires Messieurs Pierre P. BERGER, trésorier et André KILESE.



COMMISSAIRES

Mesdames Marleen HOSTE et Josiane VAN INGELGOM

COMMISSION DU STAGE

(A.R. du 13 octobre 1987, art. 5)

<i>Président :</i>	Jean-François CATS
<i>Président suppléant :</i>	André KILESSI
<i>Membres du Conseil :</i>	Boudewijn CALLENS, Georges HEPNER et Pierre STEENACKERS
<i>Membres extérieurs :</i>	Vinciane MARICQ, René VAN ASBROECK et Daniël VAN CUTSEM
<i>Membres suppléants :</i>	Jacques TISON et Patrick VAN IMPE



SERVICES ADMINISTRATIFS

<i>Directeur général, chargé du Secrétariat général :</i>	Henri OLIVIER
<i>Directeur Administration :</i>	Eric VAN MEENSEL
<i>Service juridique :</i>	Veerle VAN DE WALLE
<i>Service d'études :</i>	Catherine DENDAUW
<i>Directeur général adjoint, chargé de la Surveillance :</i>	Michel DE SAMBLANX
<i>Stage :</i>	Chantal BOURG et Olivier COSTA
<i>Formation permanente :</i>	Sigrun DEBAILLIE (jusqu'au 30/11/1999)



COMMISSION D'APPEL

(Loi, art. 21; A.R. 11 juillet 1997)

A. Chambre d'expression française

<i>Membres effectifs</i>	<i>Membres suppléants</i>
<i>Présidents</i>	
Jacques GODEFROID (1997-2003) Président de chambre honoraire à la Cour d'Appel de Liège	Martine CASTEN (1997-2003) Conseiller à la Cour d'Appel de Mons



Membres Magistrats

Richard RENTMEISTER (1997-2003) Président des Tribunaux de Commerce de Dinant et de Marche-en-Famenne	Françoise GERIN (1997-2003) Juge au Tribunal de Commerce de Charleroi
Cécile LION, épouse VAN DOOSSELAERE (1997-2003) - Juge honoraire au Tribunal de Travail de Bruxelles	Daniel PLAS (1997-2003) Président au Tribunal de Travail de Charleroi

Membres Reviseurs d'entreprises

Baudouin THEUNISSEN (1994-2000)	Jean-Maurice PIRLOT (1994-2000)
Jacques L. TYTGAT (1994-2000)	Claude POURBAIX (1997-2003)

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

André VANDERWEGEN (1997-2003) Président de Chambre à la Cour d'Appel de Bruxelles	Paul BLONDEEL (1997-2003) Conseiller à la Cour d'Appel de Bruxelles
---	---

Membres Magistrats

Herman HELLENBOSCH (1997-2003) Président du Tribunal de Commerce d'Anvers	Luc DE DECKER (1997-2003) Vice-Président au Tribunal de Commerce d'Anvers
Edouard NUYTS (1997-2003) Président des Tribunaux de Travail de Courtrai, Ypres et Furnes	Lionel DELPORTE (1997-2003) Vice-Président des Tribunaux de Travail d'Ypres et de Furnes

Membres Reviseurs d'entreprises

Daniël VAN WOENSEL (1997-2003)	Helga PLATTEAU (1999-2005)
Ludo CARIS (1995-2001)	Luc H. JOOS (1999-2005)

COMMISSION DE DISCIPLINE

(Loi, art. 19; A.R. 11 juillet 1997)

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Nicole DIAMANT,
épouse BONJE (1997-2003)
Vice-président du Tribunal de
Commerce de Bruxelles

Anne SPIRITUS,
épouse DASSESSE (1997-2003)
Président du Tribunal de
Commerce de Bruxelles

Membres Reviseurs d'entreprises

Danielle JACOBS (1997-2003)
Jean-Pierre VINCKE (1997-2003)

Henri LEMBERGER (1997-2003)
Joseph DELFORGE (1997-2003)

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Michel HANDSCHOEWERKER
(1997-2003) - Président
des Tribunaux de Commerce
d'Ypres et de Furnes

Michel DECKERS
(1998-2003) - Vice-Président
honoraire du Tribunal
de Commerce d'Anvers

Membres Reviseurs d'entreprises

Paul PAUWELS (1997-2003)
André CLYBOUW (1997-2003)

Ludo DE KEULENAER (1999-2003)
Eduard RISKÉ (1997-2003)

TABLE DES MATIERES

Introduction	12
--------------------	----

1^{ère} partie

EVOLUTION DU CADRE DE L'ACTIVITE DES REVISEURS

1. LA PROFESSION

1. MEMORANDUM AU GOUVERNEMENT	21
2. REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR	29
3. EVOLUTION DES PROFESSIONS ECONOMIQUES	30
3.1. Lois relatives aux professions comptables et fiscales	30
3.2. Spécialisation du réviseur d'entreprise	35
3.3. Rôle des réviseurs d'entreprises dans les matières fiscales	36
4. COMITÉ DE LA COMMISSION EUROPÉENNE SUR LES QUESTIONS DE CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES	37
5. QUESTIONS ÉTHIQUES	42
5.1. Indépendance – Avis du Conseil Supérieur du Revisat et de l'Expertise Comptable	42
5.2. Honoraires du réviseur – désignation <i>pro deo</i>	44
5.3. Procédures disciplinaires	45
5.4. Publicité	46
6. ACCÈS À LA PROFESSION	48
6.1. Réforme du stage	49
6.2. Passerelles	50
7. SOCIÉTÉS DE RÉVISION	50
7.1. Libre établissement dans l'Union européenne	50
7.2. Actionariat des cabinets de révision	51
7.3. Mandat d'administrateur	54
8. COLLABORATION INTERPROFESSIONNELLE	55
8.1. Avocats	55
8.2. Autorisations du Conseil	55
9. SURVEILLANCE	57
9.1. Communication annuelle	57
9.2. Nouvelle procédure en matière de contrôle confraternel	58
9.3. Honoraires	59

II. DROIT COMPTABLE	
1. COMMISSION DES NORMES COMPTABLES	62
2. HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE	63
3. LA DOCTRINE COMPTABLE: UNE VISION ÉVOLUTIVE	66
3.1. Quatre thèmes essentiels pour une évolution adéquate de la doctrine comptable	67
3.2. Mise en évidence de quelques aspects spécifiques nécessitant une réflexion en Belgique	69
4. CRITÈRES PME: SEULES EN MATIÈRE DE COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS	71
4.1. Comptes annuels	71
4.2. Comptes consolidés	72
5. ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE	73
6. AUTRES MATIÈRES DU ET DU	73
7. MODIFICATIONS DE L'ARRÊTÉ ROYAL DU 25 NOVEMBRE 1991 RELATIF À LA PUBLI- CITÉ DES ACTES ET DOCUMENTS DES SOCIÉTÉS ET ENTREPRISES	78
7.1. Nouvelles modalités de dépôt d'actes et de documents	78
7.2. Dépôt des comptes annuels et consolidés dans n'importe quel siège de la Banque Nationale de Belgique	79
7.3. Remplacement des microfilms de la BNB par un cd-rom «image»	79
III. CONSEIL D'ENTREPRISE	
1. RAPPORT DE RÉVISION SUR LES COMPTES D'UNE SUCCURSALE AYANT UN CONSEIL D'ENTREPRISE	81
2. EXEMPTION DE L'OBLIGATION D'ÉTABLIR DES COMPTES CONSOLIDÉS – ACCORD DU CONSEIL D'ENTREPRISE	83
IV. RÉVISION ET DROIT DES SOCIÉTÉS	
1. ÉVOLUTION DU DROIT DES SOCIÉTÉS	86
1.1. Code des sociétés	86
1.2. Cession forcée de titres	88
2. RECOMMANDATIONS DE RÉVISION	91
2.1. Entreprises en difficultés	91
3. RÔLE DU COMMISSAIRE-REVISEUR FACE AUX COMMUNIQUÉS SEMESTRIELS ET ANNUELS DES SOCIÉTÉS COTÉES EN BOURSE	94
A. Les travaux de révision ont pu être terminés et l'attestation se conclut sans réserve, ni paragraphe explicatif	97
B. Les travaux de révision n'ont pas pu être terminés	98
C. Les comptes annuels appellent des réserves ou l'ajout d'un paragraphe explicatif dans le rapport du commissaire-reviseur	99
4. CONTENU DU RAPPORT DE RÉVISION EN CAS D'INFRACTION AU DROIT DES SOCIÉTÉS	101
5. FIN DU MANDAT DE COMMISSAIRE-REVISEUR EN CAS DE FAILLITE	106
6. DROIT D'INFORMATION D'UN ADMINISTRATEUR VIS-À-VIS DU COMMISSAIRE	108
7. LUTTE CONTRE LA CORRUPTION ET LE BLANCHIMENT	109
8. RÉGLEMENTATION DES PLANS DE STOCK OPTION	115
8.1. Personnes autorisées à effectuer la mission	115
8.2. Objet de la mission	116

9. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ	117
9.1. Modification des normes	117
9.2. Associations d'assurance mutuelle	119
10. CONTRÔLE DES ASBL	121

V. MISSIONS DE RÉVISION DANS CERTAINS SECTEURS

1. CONTRÔLE DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES	126
1.1. Normes de révision	126
1.2. Services financiers sur Internet	128
2. CONTRÔLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES	130
2.1. Modification du règlement de l'Office de Contrôle des Assurances relatif à l'agrément des commissaires agréés	130
2.2. Sociétés de cautionnement mutuel	132
3. CONTRÔLE DES MUTUALITÉS ET UNIONS NATIONALES DE MUTUALITÉS	133
3.1. Note technique aux réviseurs agréés par l'Office de Contrôle des Mutualités et des Unions Nationales de Mutualités	133
3.2. Rapports de révision	133
4. RAPPORT DE RÉVISION DANS LE SECTEUR HÔPITALIER	134
5. CONTRÔLE DE LA COMPTABILITÉ DES PARTIS POLITIQUES	136
5.1. Modifications de la loi du 4 juillet 1989 en matière de contrôle	136
5.2. Schéma de comptes	137
5.3. Rapport du réviseur d'entreprises	138
6. ORGANISMES D'INTÉRÊT PUBLIC ET MARCHÉS PUBLICS	139
7. FOND DE SÉCURITÉ D'EXISTENCE	141
7.1. La comptabilité	141
7.2. Le contrôle	142
8. LABORATOIRES DE BIOLOGIE CLINIQUE	143
9. COMMERCE ÉLECTRONIQUE	144
10. PRIX 1999 POUR LE MEILLEUR RAPPORT ENVIRONNEMENTAL	146
11. SERVICES D'AIDE À LA JEUNESSE EN COMMUNAUTÉ FRANÇAISE	148
12. CRIE DE LA DIOXINE	149
12.1. Identification des entreprises susceptibles de contribuer à la contamination par la dioxine	149
12.2. Avances sans intérêts destinées aux entreprises touchées directement par la crie de la dioxine	150
12.3. Crédits garantis destinés aux entreprises intrinsèquement saines touchées par la crie de la dioxine	151
12.4. Indemnités relatives à certaines denrées alimentaires d'origine animale détruites	153
12.5. Régime d'indemnisation pour certains animaux vivants et certains produits d'origine animale	154
12.6. Mesures fiscales d'accompagnement	154
12.7. Inventaire de certains produits d'origine animale dérivés de porcs ou de volailles	154

2^{ème} partie FONCTIONNEMENT DES INSTITUTIONS

	I. ORGANES LEGAUX	
EVN	A. ASSEMBLÉES GÉNÉRALES	159
	1. Assemblée générale ordinaire des membres	159
	2. Assemblée générale des stagiaires	161
	B. LE CONSEIL ET LE COMITÉ EXÉCUTIF	162
HO	1. Travaux du Conseil et du Comité Exécutif	162
	2. Relations avec le Conseil Supérieur des Professions Économiques	162
	3. Accès à la profession des personnes physiques	163
	3.1. Reconnaissance mutuelle des qualifications	163
	3.2. Passerelles	164
EUR	4. Tableau des membres	166
	5. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires	174
HO	6. Commission de gestion des sinistres	173
	7. Usage abusif du titre de réviseur d'entreprises	173
POS	C. COMMISSION DE SURVEILLANCE	177
	1. Sous-commission de surveillance de l'exercice de la profession	178
	2. Sous-commission de contrôle confraternel	182
VUDW	D. DISCIPLINE	186
	1. Composition de la Commission de Discipline et de la Commission d'Appel	186
	2. Dossiers disciplinaires	186
OC	E. COMMISSION DU STAGE	196
	1. Approbation des conventions de stage	197
	2. Réduction et prolongation du stage	197
	3. Modifications en cours du stage	197
	3.1. Radiation	197
	3.2. Changement de maître de stage	197
	3.3. Suspension de stage	197
	3.4. Stage à l'étranger	198
	3.5. Reprise du stage	198
	4. Délivrance des certificats de fin de stage	198
	5. Examen d'admission au stage	198
	6. Statistiques	199
	7. Remerciements	200
	8. Association des stagiaires	203
	9. Examen d'aptitude	204
	10. Décisions de la Commission du Stage	205
HO	II. COMMISSION DES NORMES DE REVISION	209
	1. RECOMMANDATIONS DE REVISION	209
	2. MISSIONS PARTICULIERES	211
VUDW	III. COMMISSION JURIDIQUE	213

	IV. COMMISSIONS SECTORIELLES	220
fw	1. CONTROLE DES MUTUALITES	220
	2. CONTROLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES	221
	3. PARTIS POLITIQUES	221
	4. ECOLES SUPERIEURES DANS LA COMMUNAUTE FLAMANDE	222
	V. RELATIONS EXTERIEURES	
fw	A. COMITE INTER-INSTITUTS	225
	B. RELATIONS INTERNATIONALES	226
	1. Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC)	226
	2. International Accounting Standards Committee (IASC)	229
CD	3. Fédération des Experts comptables Européens (FEE)	231
	4. Fédération Internationale Des Experts comptables Francophones (FIDEF)	235
	5. Groupe de liaison belgo-néerlandais	235
	VI. FORMATION PERMANENTE	237
	VII. ETUDES ET PUBLICATIONS	
	1. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES	246
	1.1. Commissions de préparation du Forum	246
	1.2. Audit et environnement	249
	1.3. Evolution de la doctrine comptable	252
	1.4. Labellisation des sites web	253
CD	1.5. Evaluation d'actions dans les offres de reprise	253
	1.6. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand	254
	2. ACTIVITES DU SERVICE D'ETUDES	255
	2.1. Logiciel d'aide à la mission d'audit	255
	2.2. Eumchallenger®	256
	2.3. Brochure de Questions de droit comptable	256
	3. PUBLICATIONS	257

3^{ème} partie ANNEXES

1. Recommandation de révision: révisions d'une entreprise en difficultés	261
2. Note de réflexion sur la mission du réviseur dans un plan de stock option	283
3. FEE: La libéralisation de la profession d'expert-comptable en Europe – Résumé des propositions	290
4. Relations interprofessionnelles: principes fondamentaux de déontologie	294
5. Convention entre l'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises	306

INTRODUCTION

Au début de l'exercice 1999, le Conseil a souhaité ouvrir plusieurs grands chantiers de réforme dans les principaux domaines d'activité de l'Institut: accès à la profession, surveillance, évolution des structures administratives, préparation du Forum 2000.

L'accès à la profession

La bonne organisation du stage est une des préoccupations majeures du Conseil et de la Commission du stage. Les organes de l'Institut ont manifesté depuis longtemps leur préoccupation face à un taux d'échec inacceptable aux différentes épreuves du stage et lors de l'examen d'aptitude. Le Conseil a demandé à la Commission du stage de faire des propositions en vue d'améliorer cette situation. Plusieurs axes de réflexion ont donné lieu ou donneront lieu à des réformes:

Tout d'abord, le Conseil souhaite dégager du temps au cours des trois années de stage pour améliorer les connaissances des stagiaires dans les domaines de spécialisation du réviseur d'entreprises, ainsi que les nouveaux domaines en développement. Ceci signifie que le stage devrait commencer en présumant une connaissance suffisante dans les matières de base liées à la comptabilité et au droit des sociétés.

Un second axe de réflexion concerne le maître de stage. Il n'est nullement dans l'intention du Conseil de limiter le nombre de confrères qui peuvent être chargés de former un stagiaire. La loi ne fixe aucune exigence à cet égard, sinon d'être inscrit au tableau depuis cinq ans. Toutefois, le Conseil estime qu'il doit s'assurer, dans l'intérêt de la profession, qu'un confrère est à même de former un stagiaire à la fonction spécialisée de revi-

seur d'entreprises et par conséquent, qu'il exerce un nombre suffisant de mandats pour s'engager à donner une expérience étendue et variée à son stagiaire. Dans certains cas qui doivent demeurer exceptionnels, on devra conclure, avant même l'acceptation du contrat de stage, que la formation du stagiaire ne pourra pas se dérouler dans les conditions souhaitables auprès d'un maître de stage qui ne dispose pas d'un volume de missions revisorales approprié à la formation d'un stagiaire.

Enfin, le dernier axe de réflexion porte sur les épreuves en cours de stage. L'objectif est d'en diminuer le formalisme en mettant l'accent sur l'acquisition de seuils de compétences pratiques dans les domaines appartenant spécifiquement à la compétence du reviseur d'entreprises. Le Conseil souhaite une plus grande responsabilisation du stagiaire dans l'organisation et la gestion de son stage. Une approche plus qualitative du stage devrait permettre de mieux préparer le stagiaire à l'exercice autonome de la profession.

La surveillance

Depuis longtemps, le Conseil s'est orienté vers un système de surveillance fondé principalement sur deux axes: le contrôle confraternel et le traitement des plaintes et autres cas particuliers.

Le contrôle confraternel est devenu, au plan international, un des axes majeurs de la réflexion sur le contrôle de qualité. Le Comité de la Commission européenne pour les questions du contrôle légal des comptes a étudié cette question et une recommandation de la Commission est attendue pour les premiers mois de l'an 2000. Le Conseil a demandé à la Commission de surveillance d'examiner les évolutions nécessaires avant de commencer le quatrième cycle du contrôle confraternel au sein de l'Institut. Les aspects les plus importants concernent, d'une part, l'amélioration des procédures et notamment de la rapidité du traitement des dossiers et, d'autre part, les conséquences concrètes qu'il conviendra de tirer des constatations faites.

En particulier, le Conseil a souhaité que deux aspects soient examinés avec une plus grande attention: l'exercice d'une activité principale et le maintien d'une spécialisation dans les activités qui caractérisent l'activité du reviseur d'entreprises, ainsi que l'existence au sein des cabinets de structures de contrôle interne fonctionnant de façon efficace et constante.

Ensuite, le Conseil a examiné l'ensemble des procédures d'information imposées aux membres en vue de diminuer autant que possible la charge administrative pesant sur les cabinets, mais aussi d'améliorer la qualité de l'information mise à la disposition de l'Institut. Un nouveau formulaire d'enquête a été établi et sera utilisé dès l'an 2000. Ayant fait l'effort de limiter autant que possible l'information requise, le Conseil estime qu'il est également en droit d'attendre des membres qu'ils fassent un effort pour satisfaire aux obligations d'information auxquelles ils doivent se soumettre en vertu de la loi. Grâce au système informatique renouvelé, le Conseil s'efforcera de trouver des mécanismes informatisés permettant de limiter encore les charges administratives si ceci est possible. De plus, les Commissions de surveillance seront invitées à faire un usage approprié des informations ainsi transmises dans le cadre de leurs activités de surveillance.

L'internationalisation de la profession – une priorité dans le cadre du Forum 2000

Le Conseil a décidé l'organisation du prochain Forum du revisorat les 5 et 6 décembre 2000. Il a mis sur pied dès l'automne 1999 les principales commissions qui devront travailler à la réussite de cette manifestation. Le thème du Forum est celui de l'internationalisation.

Au cours de l'année 1999, l'évolution de la mondialisation et la crise asiatique ont provoqué des réflexions en profondeur sur l'avenir de la profession au plan international. L'IASC (*International Accounting Standards Committee*) a entrepris une réforme fondamentale qui lui confère une indépendance totale par rapport à la profession comptable autant que par rapport aux organismes de contrôle des marchés financiers. L'IFAC (*International Federation of Accountants*) a décidé de réformer ses statuts afin de permettre le renforcement des activités consacrées aux normes d'audit et aux contrôles de qualité au niveau mondial. Par ailleurs, les organisations professionnelles internationales ont inscrit à leur programme le développement d'une réflexion d'ensemble sur les nouveaux métiers de contrôle, ce qu'il est convenu d'appeler les «*assurance services*». Enfin, dans ce monde en mutation, les aspects liés à l'éthique prennent une place de plus en plus importante.

Ces quatre domaines formeront la charpente de notre réflexion au cours du Forum 2000. Tous les reviseurs d'entreprises doivent être

conscients du fait que les marchés sur lesquels opèrent leurs clients sont de plus en plus internationaux. Ils doivent être en mesure de répondre aux besoins des entreprises en les accompagnant sur ces nouveaux marchés et en leur fournissant les services qu'elles demandent dans les domaines d'organisation comptable et financière.

Attentifs aux enjeux, nous devons également être conscients de la rapidité des transformations et des risques que courent les confrères qui ne disposeront pas en temps voulu des qualifications nécessaires pour répondre aux demandes des entreprises. C'est pourquoi le Conseil estime essentiel de mener une réflexion stratégique sur le rôle que peuvent jouer les institutions professionnelles dans ce domaine.

La réforme de l'administration

La tenue à jour du tableau des membres est une mission essentielle de l'Institut. Les développements récents, notamment en ce qui concerne le tableau B relatif aux sociétés, mais aussi la multiplication des moyens de communication, l'inscription des membres au tableau de plusieurs Instituts belges ou étrangers et l'accessibilité du tableau en temps réel par l'internet, imposaient de revoir la procédure de tenue du tableau des membres.

Le système informatique de l'Institut mis en place dans les années 80 ne permettant plus d'offrir les services requis, un renouvellement complet a été programmé et exécuté au cours de l'exercice 1999. Ces travaux n'ont pu être achevés que dans les premières semaines de l'an 2000. Tous les efforts ont été mis en œuvre pour réduire les inconvénients pour les membres au minimum. Toutefois, la volonté de multiplier les informations publiées engendre une gestion de plus en plus lourde et impose des mesures nouvelles en vue de limiter les risques d'erreurs.

La réforme du système administratif ne concerne pas seulement le tableau des membres. Tous les services de l'Institut ont été concernés, en ce compris le service du stage, le service de formation et les commissions de surveillance. Dans ce dernier domaine, quelques retards ont été accumulés par la suite de la modification du système informatique. Dans la mesure où ce système offre des possibilités nouvelles de traitement plus rapide, il y a lieu d'espérer que le retard pourra être résorbé très rapidement au premier semestre de l'année 2000. Dès ce moment, l'Institut dis-

posera d'un outil performant susceptible d'améliorer significativement l'efficacité de ses activités y compris en matière de surveillance de l'activité dans le domaine des missions légales.

La crise de la dioxine

Un axe de priorité supplémentaire s'est ajouté en cours d'année lorsque le Gouvernement a décidé de faire appel à la collaboration de la profession à l'occasion de la crise de la dioxine. Le temps rendu disponible par l'aboutissement de deux projets prioritaires au cours de l'année 1998, à savoir la mise à jour du projet eurochallenger et la conscientisation de la profession aux problèmes éventuels de l'an 2000, a été très largement consommé par l'implication totale du service d'étude de l'Institut dans les travaux d'encadrement des missions confiées aux professionnels. Le rôle de l'Institut dans ce domaine est commenté dans la suite du présent rapport.

Le Conseil remercie les collaborateurs de l'Institut et des nombreux confrères qui ont apporté leur contribution au fonctionnement des commissions et groupes de travail au cours de l'année. Sans cet apport essentiel, il n'eût pas été possible d'atteindre la qualité de services que les membres attendent de leur Institut.

Le Conseil a été honoré d'apprendre que la Fédération des Experts-comptables Européens avait sollicité le directeur général de l'Institut, Monsieur Henri OLIVIER, afin qu'il occupe les fonctions de secrétaire de la Fédération européenne. Monsieur OLIVIER, qui avait rejoint le cadre de l'Institut en 1977, occupait la fonction de directeur général depuis 1988. Son départ, qui s'est fait en parfait accord entre les parties concernées, prendra effet au 1^{er} janvier 2000.

Le Conseil tient à remercier très sincèrement Monsieur Henri OLIVIER pour sa fidélité et son engagement sans limite à l'épanouissement de la profession. Il aura contribué par son dynamisme, son intelligence, sa rigueur et son intégrité à la reconnaissance des compétences et des responsabilités des réviseurs d'entreprises dans la vie économique et sociale du pays. Henri OLIVIER a été un défenseur inlassable de l'internationalisation de la profession. Pour cela, notre profession ne pouvait espérer meilleur ambassadeur européen et lui souhaite un plein succès dans cette nouvelle entreprise.

LISTE DES ABREVIATIONS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BNB	Banque Nationale de Belgique
CBF	Commission Bancaire et Financière
CE	Commission européenne
CNC	Commission des Normes Comptables
CTIF	Cellule de Traitement des Informations financières
FEE	Fédération des Experts-comptables Européens
FIDEF	Fédération Internationale Des Experts comptables Francophones
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
IEC	Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux
IFAC	International Federation of Accountants
IOSCO (= OICV)	International Organisation of Securities Commissions Organisation Internationale des Commissions de Valeurs)
IPCF	Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés
IRE	Institut des Reviseurs d'Entreprises
ISA	International Standard on Auditing
ISB	Independence Standards Board (US)
OCA	Office de Contrôle des Assurances
OCM	Office de Contrôle des Mutualités
UE	Union Européenne
SEC	Securities and Exchange Commission (US)
SIC	Standing Interpretation Committee (IASC)

1^{ère} partie

EVOLUTION DU
CADRE DE L'ACTIVITE
DES MINISTERS

I. LA PROFESSION

1. **Mémoire au Gouvernement**
2. **Règlement d'ordre intérieur**
3. **Evolution des professions économiques**
 - 3.1. Lois relatives aux professions comptables et fiscales
 - 3.2. Spécialisation du réviseur d'entreprises
 - 3.3. Rôle des réviseurs d'entreprises dans les matières fiscales
4. **Comité de la Commission européenne sur les questions de contrôle légal des comptes**
5. **Questions éthiques**
 - 5.1. Indépendance – Avis du Conseil Supérieur du Réviseur et du Réviseur Comptable
 - 5.2. Honoraires du réviseur – désignation *pro de*
 - 5.3. Procédures disciplinaires
 - 5.4. Publicité
6. **Accès à la profession**
 - 6.1. Réforme du stage
 - 6.2. Passerelles
7. **Sociétés de révision**
 - 7.1. Libre établissement dans l'Union européenne
 - 7.2. Actionariat des cabinets de révision
 - 7.3. Mandats d'administrateur
8. **Collaboration interprofessionnelle**
 - 8.1. Avocats
 - 8.2. Autorisations du Conseil
9. **Surveillance**
 - 9.1. Communication annuelle
 - 9.2. Nouvelle procédure en matière de contrôle continu
 - 9.3. Honoraires

1. MEMORANDUM AU GOUVERNEMENT

A l'issue des élections législatives du 13 juin 1999, le Conseil de l'Institut a jugé utile d'adresser au Gouvernement un mémorandum dans lequel il attire l'attention sur un ensemble de points importants pour les réviseurs d'entreprises. Lors de l'installation du nouveau Gouvernement, le Président de l'Institut a transmis ce document aux membres du Gouvernement fédéral de même qu'aux membres des Gouvernements régionaux. En outre, le Président a exposé les éléments principaux de ce mémorandum dans les entrevues qu'il a eu avec le Ministre de l'Économie, Monsieur Rudy DEMOTTE, ministre de tutelle, ainsi que le Ministre des Finances, Monsieur Didier REYNDEERS.

Par ce document, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises souhaite mettre en évidence le rôle économique et social de l'information comptable et financière, ainsi que le rôle du contrôle légal des comptes annuels. Par ailleurs, le mémorandum suggère quatre axes de réflexion pour les années à venir dans le domaine du revisorat d'entreprises et rappelle un certain nombre de dossiers concrets qui sont toujours pendants. Le texte du mémorandum est reproduit ci-après. Le Conseil restera attentif aux développements qui interviendront dans les différents domaines traités dans le mémorandum. Plusieurs aspects sont en outre exposés avec plus de détails dans les chapitres ultérieurs de ce rapport.

A. *ROLE ECONOMIQUE ET SOCIAL DE L'INFORMATION COMPTABLE*

- A.1. *L'information est nécessaire à toute décision rationnelle. Les réviseurs d'entreprises rappellent avec conviction que la bonne gestion d'une institution quelle qu'elle soit, grande ou petite, privée ou publique, à but commercial ou non, ne peut se concevoir en dehors de saines pratiques comptables et financières.*
- A.2. *La bonne tenue d'une comptabilité régulière n'est pas une simple formalité administrative dont on pourrait sans danger faire l'économie dans de petites entités. L'absence d'une bonne administration comptable est un clignotant important dans les entreprises qui s'avancent sur le chemin de la faillite. Dès lors, il est imprudent d'appliquer à la comptabilité des discours sans nuance sur l'économie de coûts administratifs.*

- A.3. *En collaboration avec l'Institut des Experts-Comptables, le Conseil de l'Institut a formulé des propositions nouvelles pour le développement de la doctrine comptable en Belgique. La Commission des normes comptables, dans laquelle l'Institut est représenté depuis sa création, a joué un rôle exceptionnel depuis sa création en 1975. Cette tâche est loin d'être achevée. Le renouvellement récent de la composition de la Commission devrait permettre d'ouvrir de nouveaux chantiers dans un domaine en évolution rapide.*

Dans ces propositions, plusieurs thèmes prioritaires sont définis:

- 1) Assurer que les comptes annuels donnent une présentation économique de l'entreprise en atténuant les distorsions d'origine fiscale.*
- 2) Autoriser l'utilisation des normes comptables internationales (IAS) pour l'établissement des comptes consolidés de toutes sociétés cotées.*
- 3) Actualiser les règles légales de la procédure comptable dans le contexte du système d'administration informatisée.*

- A.4. *Un des défis qui se profilent à relativement brève échéance est l'utilisation des moyens de communication électronique «on line» pour la transmission des informations. En outre, des entreprises toujours plus nombreuses diffusent des informations financières sur Internet. Pour accroître la sécurité des opérateurs, il serait souhaitable de définir les conditions dans lesquelles ces communications s'effectuent (signature électronique, sécurisation des sites et des échanges d'information, contrôles à opérer, etc.).*

- A.5. *Parmi les utilisateurs externes de l'information comptable, les membres des conseils d'entreprise ont, à raison, une position privilégiée. Cette situation découle de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 relatif aux informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise. Lors d'une manifestation académique commémorant le cinquantième anniversaire des conseils d'entreprise, co-organisée par l'IRE en décembre 1998, les orateurs ont reconnu la nécessité d'actualiser la liste des informations à fournir par les dirigeants au conseil d'entreprise. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises soutient cette thèse depuis longtemps et souhaite une meilleure coordination avec la législation sur l'information comptable.*

B. RÔLE DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES

- B.1. *La fonction de commissaire-reviseur est caractéristique de l'intervention des réviseurs d'entreprises. Elle représente environ 70 % de l'activité des*

membres de l'Institut. Elle est imposée aux sociétés considérées comme grandes au regard du droit comptable ainsi qu'aux entités de certains secteurs marchands (banques, assurances, fonds de pensions, etc) ou non-marchands (organismes d'intérêt public, mutualités, hôpitaux, ONG, partis politiques, etc).

De nombreuses sociétés refusent impunément de respecter une obligation dont la violation ne fait pas l'objet d'une sanction pénale. On ne s'étonnera pas de constater que ces mêmes sociétés soient parfois à la base de faillites en cascade ou de fraudes diverses.

- B.2. Dans les entités où ils interviennent, les réviseurs remplissent un double rôle. Pour les actionnaires qui les ont mandatés et pour les autres utilisateurs des comptes annuels, ils sont avant tout les professionnels indépendants qui certifient l'image fidèle des comptes annuels ou consolidés ainsi que le respect du droit des sociétés et des statuts dans les opérations constatées dans les comptes. Pour les dirigeants, le réviseur sera un expert externe qui les aide à mieux appréhender certains domaines de risques dans l'organisation de l'entreprise. Dans les deux cas, le réviseur contribue à une plus grande sécurité dans l'information financière.

La position du commissaire-réviseur a été mise particulièrement en évidence par les recommandations que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a développées récemment dans trois domaines sensibles concernant le rôle du commissaire-réviseur face:

- au problème de l'an 2000;
- aux fraudes et illégalités;
- aux entreprises en difficultés.

- B.3. Par ailleurs, il faut souligner le rôle social du réviseur d'entreprises qui s'exprime aussi bien dans les petites que dans les grandes entreprises. Par sa position externe et indépendante, il peut contribuer à la prévention de conflits entre actionnaires, à l'amélioration des relations au sein des conseils d'entreprise ou encore à des pratiques de gestion respectueuses de la réglementation et des principes de bonne gouvernance.
- B.4. Le législateur a multiplié récemment les exigences parallèles à la fonction traditionnelle du contrôleur légal des comptes. Ainsi, il a imposé récemment la révélation des pratiques de blanchiment à la Cellule de Traitement des Informations Financières. En outre, de nouvelles incrimina-

tions en matière d'abus de biens sociaux ou de corruption auront leur influence sur l'exécution de la révision. Ainsi les commissaires-reviseurs contribuent directement à l'assainissement des pratiques financières illicites dans les domaines où ils interviennent.

Il y a lieu cependant d'exprimer certaines préoccupations face à certaines législations qui prévoient de lourdes sanctions pénales pour la violation de textes très généraux, parfois imprécis et qui ne prévoient aucun niveau d'importance relative. Tel est le cas de la loi sur le blanchiment mais aussi de la loi comptable. Il existe un danger que les Cours et Tribunaux ne prononcent des sanctions pénales à l'encontre de reviseurs d'entreprises qui ont accompli leur mission de révision dans le respect des normes d'audit usuelles reconnues internationalement.

- B.5. Au cours des dernières années, le rôle économique et social des reviseurs a été mis en évidence par les travaux de l'Union européenne autour du livre vert sur le rôle, le statut et les responsabilités du contrôleur légal dans l'Union européenne. Il est apparu clairement que l'organisation du contrôle légal des comptes en Belgique est comparable aux pratiques en vigueur dans la plupart des Etats membres. Il y a lieu de s'en réjouir et de situer toute évolution future dans cette perspective européenne.

La Commission européenne a convoqué un comité sur les questions du contrôle légal pour examiner plusieurs questions importantes. Le Gouvernement s'est rallié au vœu de la Commission en invitant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à faire partie de la délégation belge. Ceci permet de garantir une meilleure information du comité sur la situation qui prévaut dans notre pays dans les domaines tels que les normes de révision, le contrôle de qualité, les règles d'indépendance. Par ailleurs, ceci permettra de se préparer au mieux à certaines réformes qui seront sans doute nécessaires à la fin des travaux du comité.

C. AXES DE REFLEXION POUR LES ANNEES A VENIR

- C.1. Il faut poursuivre l'adaptation des structures professionnelles et pluridisciplinaires aux besoins du siècle à venir.

Le législateur a approuvé une réforme des professions comptables et fiscales à la fin de la législature précédente. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a soutenu les principes de cette législation et surtout la reconnaissance de la compétence des experts-comptables dans le domaine

fiscal. Toutefois, cette nouvelle loi est une étape plus qu'un aboutissement. Les éléments suivants doivent être pris en considération:

- a) il faut créer des structures sociétaires appropriées pour l'exercice professionnel pluridisciplinaire*

Il est nécessaire de mettre au point des structures sociétaires appropriées pour l'exercice professionnel pluridisciplinaire. Dans le contexte de la libre circulation des professionnels dans l'Union européenne, il sera probablement nécessaire de revoir à plus ou moins brève échéance les conditions légales d'inscription des sociétés de réviseurs d'entreprises au tableau des membres. Il apparaît en effet que ces conditions sont plus strictes que dans d'autres pays et constituent notamment un obstacle à toute évolution à caractère pluridisciplinaire.

- b) il faut être cohérent et constant dans l'attribution des missions et tenir compte de la spécificité du contrôle légal des documents comptables*

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-Comptables ont mené au cours des années récentes une politique de rapprochement dans différents domaines et notamment la déontologie et la possibilité de s'inscrire auprès des deux Instituts. L'IRE entretient également des contacts étroits avec l'Institut Professionnel des Comptables. Il est souhaitable que la tendance au rapprochement se poursuive et se développe autant que possible. Pour que ceci puisse se réaliser de façon sereine, il y a lieu cependant d'être cohérent et constant dans l'attribution des missions et de tenir compte de la spécificité du contrôle légal des documents comptables. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises demande instamment aux autorités publiques de garantir la cohérence du système qu'il a lui-même déterminé, lorsqu'il décide l'attribution de missions. Il réfute par avance toute allégation basée sur une différence prétendue de coût; lorsque les services prestés ont la même nature, il n'existe aucune disparité significative d'honoraires.

- c) il faut assurer un niveau approprié de formation des professionnels de la comptabilité et de l'audit*

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises admet que le niveau de formation des professionnels de la comptabilité et de la fiscalité peut être différencié en fonction des besoins et des missions (par exemple, entre

l'exécution et le contrôle). Il considère que, comme pour les autres professions libérales traditionnelles et dans le respect de l'article 4 de la huitième directive CEE concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, le niveau universitaire doit être un objectif pour les nouveaux professionnels qui ambitionnent d'exercer des missions légales ou judiciaires. Cet objectif n'exclut aucunement l'organisation de régimes dérogatoires en matière de diplôme, basés sur l'expérience acquise.

C.2. Il faut très rapidement que les pouvoirs publics soutiennent le mouvement d'adaptation à l'environnement électronique.

- a) La Commission européenne a présenté une directive sur la libre prestation de services électroniques. Les pouvoirs publics doivent être conscients du fait que les services se délocalisent beaucoup plus facilement que les industries. Il faut garantir que la législation commerciale, fiscale et sociale belge s'adapte à la réalité nouvelle de la communication électronique.*
- b) La communication électronique offre aux pouvoirs publics une occasion évidente de simplifier les formalités administratives qui pèsent sur les entreprises. Cette simplification est souhaitée par tous et pourrait rapidement devenir une réalité. Ceci est certes un problème d'informatisation mais aussi, voire surtout, un problème de volonté politique dans la coordination des services administratifs.*
- c) La communication électronique représente des opportunités mais aussi des risques. Les utilisateurs, qu'ils soient entreprises ou particuliers, demandent une plus grande sécurité dans les transactions opérées sur le réseau. Les cabinets de réviseurs développent un service de support à la certification des sites qui contribuera de plus en plus à répondre à ce besoin de sécurité.*

C.3. Il faut accélérer le mouvement d'intégration des marchés financiers et du contrôle prudentiel au niveau européen.

L'insuffisance d'intégration européenne dans les domaines où la globalisation s'installe affaiblit l'économie des pays de l'Union. Cette incapacité est prouvée dans le domaine de l'information comptable. De plus en plus de groupes européens utilisent les normes comptables plus contrai-

gnantes de la bourse américaine, parfois même en contradiction avec les lois nationales de leur pays d'origine. Si cette évolution n'est pas contrariée, non par des règles restrictives mais par une accélération de l'intégration des marchés et des structures de contrôle au niveau de l'Union européenne, nos pays courent un risque certain de perdre une certaine partie encore de leur autonomie financière.

- a) L'intégration européenne est nécessaire pour éviter le dumping réglementaire entre les places boursières européennes dont le principal bénéficiaire finira par être la bourse américaine.
- b) L'intégration européenne est nécessaire pour éviter de perdre toute influence sur l'élaboration des normes comptables, ou du moins celles relatives aux comptes consolidés.
- c) L'intégration européenne est nécessaire aussi pour rendre plus efficace la lutte contre les pratiques illicites de certaines organisations criminelles qui s'appuient sur la globalisation des marchés financiers.

C.4. Il faut développer une information de qualité dans le domaine environnemental.

Les informations environnementales restent embryonnaires dans notre pays. Seules de très grandes entreprises fournissent publiquement des données sur une base volontaire. Il est nécessaire de réfléchir au cadre de l'information environnementale et à l'audit de ces informations. Par leur expérience dans l'attestation de systèmes d'information, les réviseurs d'entreprises sont aptes à développer ce service.

D. DOSSIERS EN COURS CONCERNANT L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises souhaite rappeler que plusieurs dossiers sont pendants et devraient retenir l'attention du Gouvernement. Ils sont énumérés ci-dessous sans ordre d'importance:

D.1. L'adaptation du règlement d'ordre intérieur de l'IRE.

Ce projet d'arrêté est nécessaire notamment pour adapter la tenue du tableau des membres à un nouvel environnement informatique. Il introduit aussi d'autres modifications de fonctionnement d'importance mineure. Il est actuellement soumis au Conseil d'Etat.

D.2. Le mandat des membres du Conseil Supérieur du Revisorat.

Nommés pour 6 ans par l'arrêté royal du 23 novembre 1993, le mandat des membres du Conseil Supérieur vient à échéance le 30 septembre 1999. Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises tient à souligner l'importance de la tâche du Conseil Supérieur et l'intérêt qu'il attache à ses avis. Il souhaite que la renomination des membres du Conseil Supérieur puisse intervenir le plus rapidement possible afin que les travaux ne soient pas interrompus. Pour améliorer la qualité de l'information des membres du Conseil Supérieur, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises considère que les représentants des trois Instituts concernés devraient être appelés à siéger au Conseil Supérieur avec voix consultative.

D.3. L'application de la réglementation relative aux marchés publics de services aux missions des réviseurs d'entreprises.

Ceci impose l'adaptation de certaines réglementations et une réflexion sur certains aspects du cahier des charges applicable aux missions de révision. Cette démarche entamée en 1998 devrait être poursuivie d'urgence. Il est à espérer qu'elle contribuera à une plus grande cohérence du contrôle des comptes des organismes publics y compris au niveau régional ou communautaire.

D.4. L'application d'un taux de TVA réduit aux prestations du réviseur d'entreprises dans les organismes du secteur social.

Cette réduction de la taxe entraînerait la réduction des coûts du contrôle légal des hôpitaux, maisons de repos, maisons pour handicapés, etc. Le Conseil estime qu'une réduction du taux applicable aux prestations délivrées dans ce secteur serait souhaitable.

D.5. L'adoption d'arrêtés royaux pris en exécution de la nouvelle codification du droit des sociétés.

Le pouvoir législatif a adopté une nouvelle codification du droit des sociétés qui modifie profondément le contexte de l'exercice des missions de révision. Compte tenu du fait que des arrêtés royaux sont susceptibles de couvrir l'ensemble de l'information comptable, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises souhaite être associé à leur préparation.

D.6. Assurer la transparence des pratiques de corporate governance.

Les débats en cours sur le Gouvernement de l'entreprise doivent être poursuivis. Le Conseil de l'Institut y a contribué activement par ses propositions notamment en matière de comité d'audit et d'information dans le rapport de gestion. Il souhaite rester associé aux travaux sur ce sujet qui conserve toute son actualité.»

2. REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR

Dans son rapport 1996 (p. 21), le Conseil exposait les motifs pour lesquels il souhaitait amender l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Cette proposition a reçu un avis favorable du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable et le Gouvernement l'a ensuite transmis pour avis au Conseil d'Etat. Cet avis a été rendu au cours de l'année 1999 et le texte de l'arrêté royal a pu être finalisé au dernier trimestre de l'année.

La plupart des modifications ont un caractère technique. Toutefois, on peut rappeler que plusieurs de ces dispositions ont un effet direct sur les droits et obligations des membres. On signalera en particulier:

1. Les modifications apportées aux cotisations fixes: le minimum de cotisation serait réduit tandis qu'une cotisation minimale serait également perçue sur les personnes morales.
2. L'assemblée générale se tiendra désormais un vendredi et non plus un samedi comme ceci fut l'usage depuis la création de l'Institut.
3. Le réviseur d'entreprises doit informer l'Institut lorsqu'il acquiert ou perd la qualité de membre d'une organisation professionnelle étrangère ou d'une organisation professionnelle créée ou reconnue par la loi en Belgique. Ceci concerne en particulier les membres qui seraient inscrits au tableau de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.
4. Sur la suggestion du Conseil d'Etat, un régime plus détaillé a été introduit en ce qui concerne l'omission temporaire du tableau en distinguant, d'une part, le régime applicable à l'omission à la demande du

reviseur d'entreprises - personne physique et, d'autre part, le régime applicable au reviseur d'entreprises qui exerce un mandat politique.

Dans la première hypothèse, l'arrêté royal prévoit la possibilité de solliciter une omission temporaire pour une période n'excédant pas cinq ans au cours de laquelle le membre ne peut exercer aucune fonction, mandat ou mission en qualité de reviseur d'entreprises. Il n'est pas tenu au paiement des cotisations ni au respect des règles déontologiques figurant dans les chapitres II à V de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. De plus, il ne pourra être administrateur ou gérant d'une société de reviseurs d'entreprises. Par contre, la logique du texte veut que ce reviseur d'entreprises puisse continuer à détenir des parts d'associés à condition de ne pas exercer les droits professionnels qui en découlent.

Le régime applicable aux reviseurs d'entreprises appelé à exercer un mandat politique à un niveau exécutif confirme de manière formelle l'avis rendu par le Conseil sur ce même sujet, dans son rapport 1995 (p. 68). Le membre reste inscrit au tableau avec obligation de payer les cotisations mais il doit s'abstenir de signer le courrier et les rapports professionnels et, plus généralement, d'exercer tout acte lié à son activité professionnelle pendant la période de son empêchement.

Par contre, au vu de l'avis du Conseil d'Etat, le Conseil a considéré qu'il devait renoncer à la proposition de renouveler les mandats de membre du Conseil par tiers chaque année. Cette proposition était destinée à favoriser la stabilité des organes de l'Institut. Le Conseil d'Etat a émis l'avis qu'une telle décision relève de la compétence du législateur et non du règlement d'ordre intérieur. Le Conseil a suggéré au Gouvernement de se ranger à cet avis.

3. EVOLUTION DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

3.1. Lois relatives aux professions comptables et fiscales

La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*Moniteur belge*, 11 mai 1999) devient la loi organique de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Les chapitres IV et V de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises par les-

quels l'Institut des Experts-Comptables était créé et la fonction d'expert-comptable organisée sont dès lors abrogés. La nouvelle loi apporte en outre des modifications substantielles à l'organisation de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés. Enfin, le titre VIII de la loi nouvelle revoit les compétences du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, renommé Conseil Supérieur des Professions Economiques, et organise une concertation entre les institutions professionnelles représentatives.

► Conséquences de la nouvelle loi pour les réviseurs d'entreprises

La nouvelle loi n'apporte aucune modification aux compétences du réviseur d'entreprises. L'article 37 reproduit les dispositions qui figuraient antérieurement dans l'article 82 de la loi du 21 février 1985. Comme par le passé, le réviseur d'entreprises peut exercer les activités de l'expert-comptable à l'exception de la mission visée par l'article 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 166, 167 du Code des sociétés). De même, l'article 48 de la loi reprend une disposition antérieure de l'arrêté royal du 19 mai 1992 protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable, selon laquelle les réviseurs d'entreprises ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des comptables-stagiaires.

Il y a lieu d'attirer l'attention sur les alinéas 3 et 4 de l'article 19 de la loi:

«Il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

La qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises. Les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3° (représentation des contribuables en matière fiscale), que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions revisorales.»

On rappellera que la fonction du réviseur d'entreprises n'est pas modifiée par la nouvelle législation. Elle consiste, comme par le passé, à exécuter, à titre principal, toute mission dont l'accomplissement est réservé par la loi au réviseur d'entreprises et plus généralement les missions de révision d'états comptables d'entreprises. L'interdiction de porter simultanément

ment le titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal est cohérent avec l'approche adoptée par le Parlement dans la loi de 1985. Même si le réviseur d'entreprises peut délivrer des conseils fiscaux, il serait contradictoire de l'encourager à se présenter vis-à-vis des tiers comme spécialiste d'une matière différente de celle qu'il doit accomplir à titre principal.

Le texte ajoute que le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités de représentation d'un client devant les autorités fiscales que pour les entreprises auprès desquelles il n'accomplit pas de mission revisorale. Ceci signifie implicitement que cette activité est autorisée dans les autres cas. Le Conseil estime que cette disposition est cohérente avec l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises selon lequel il est interdit au réviseur d'entreprises de représenter à quelque titre que ce soit les intérêts d'une entreprise dans laquelle il accomplit une mission revisorale.

Dès lors, l'interdiction déontologique de représenter une entreprise devant les autorités fiscales, même lorsque le réviseur n'y exerce aucune mission revisorale (rapport à l'assemblée générale 1961, p. 8, 10) doit être désormais considérée comme obsolète parce que contredite par des textes légaux et réglementaires.

La disposition précitée met fin également à une controverse relative à la possibilité pour un réviseur d'entreprises d'être inscrit au tableau des experts-comptables. On rappellera que, sur avis du Conseil Supérieur du Revisorat, le Conseil de l'Institut avait considéré en 1987 que l'inscription simultanée au tableau de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-Comptables devait être interdite. Cette décision a été abrogée par le Conseil en sa séance du 24 janvier 1992 (rapport 1992, p. 43). Le législateur met fin, d'une façon très claire, à la controverse qui a pu exister en affirmant la légalité d'une inscription aux deux tableaux.

► *Représentation des sociétés de réviseurs d'entreprises et des sociétés d'experts-comptables*

L'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, tel qu'introduit par la loi du 21 février 1985, impose la désignation parmi les associés, gérants ou administrateurs de la société, d'un représentant qui sera chargé de l'exécution au nom et pour compte de cette société, des missions de révision qui lui sont confiées. Certaines

controverses ont pu exister sur la nécessité d'appliquer cette même approche dans les missions autres que des missions de révision, en l'absence de texte précis.

Le Code des sociétés reprend en son article 132 le texte du paragraphe 2 de l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 précité, ce qui tend à lui donner une portée limitée aux missions de contrôle légal des comptes et autres missions légales prévues par le droit des sociétés ou les législations qui y renvoient⁽¹⁾.

L'article 32 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales apporte un argument contraire permettant de défendre une interprétation plus large. En effet, cette dernière disposition est similaire à l'article 33 de la loi relative à l'IRE mais l'applique à toute mission confiée à une société d'experts-comptables. On ne peut admettre raisonnablement qu'une distinction soit faite entre une société d'expert-comptable et une société de révision qui exercerait à titre accessoire des missions comparables d'expert-comptable. Dans les deux cas, la mission confiée à une société professionnelle requiert qu'un associé, gérant ou administrateur, personne physique soit chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société.

► *Le comité inter-Instituts*

L'article 53 de la loi du 22 avril 1999 crée un comité inter-Instituts, composé des présidents et vice-présidents respectifs de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

L'objet du comité inter-Instituts est de servir d'organe de concertation entre les Instituts. Il a pour compétence de délibérer de toute question intéressant les différents Instituts. Son avis est requis sur tout projet de loi ou d'arrêté royal qui touche aux missions spécifiques des experts-comptables, reviseurs d'entreprises, conseils fiscaux, comptables et comptables-fiscalistes agréés.

Le comité se réunit au moins deux fois par an. Il se réunit en outre selon la procédure de conciliation dont les modalités doivent encore être déterminées par le Roi.

(1) Voir aussi P.A. FORTIERS, «Sources de Responsabilité du réviseur d'entreprises», *Études IRE*, Droit 2/96, p. 21.

A l'initiative du président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le comité inter-Instituts s'est réuni une première fois le 30 août 1999; une seconde réunion s'est tenue le 17 janvier 2000. L'objectif principal de la première réunion a été de déterminer les règles d'organisation et de fonctionnement du comité. Ainsi, il a été convenu que la présidence serait assumée par rotation sur une base annuelle par les présidents des trois Instituts concernés. Le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été invité à assumer la présidence en 1999/2000. Les décisions du comité seront prises à l'unanimité; à défaut d'unanimité, chacun des Instituts remettra une position motivée.

► *Conseil Supérieur des Professions Economiques*

L'article 54 de la loi du 22 avril 1999 transpose la disposition ancienne de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat, par lequel un Conseil Supérieur des Professions Economiques a été institué en remplacement du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable.

L'organisation, le fonctionnement et les compétences du Conseil Supérieur sont similaires à celles qui découlaient de l'article 101 de la loi précitée. Les différences notables concernent l'extension de sa compétence à l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés ainsi que la modification de sa dénomination devenue désormais Conseil Supérieur des Professions Economiques.

En application de l'article 54, § 1^{er}, alinéa 4, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises doit consulter le Conseil Supérieur des Professions Economiques sur toute décision de portée générale concernant des normes et recommandations techniques et déontologiques pour l'exercice de la fonction de réviseur d'entreprises. Comme sous l'empire de la loi ancienne, le Conseil ne peut déroger aux avis du Conseil Supérieur que moyennant motivation expresse. Lorsque l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité, la loi prévoit même que les Instituts ne pourraient y déroger.

On constatera par ailleurs que l'article 54, § 1^{er}, alinéa 5 a réduit à trois mois le délai dans lequel un avis doit être émis par le Conseil Supérieur.

3.2. Spécialisation du reviseur d'entreprises

C'est une politique constante du Conseil d'insister sur la nécessaire spécialisation du reviseur d'entreprises dans le domaine de la révision des états comptables et financiers. Cette spécialisation est liée à la compétence nécessaire pour effectuer les travaux de révision, laquelle ne peut être garantie sans une pratique professionnelle suffisante.

La spécialisation que le Conseil considère comme indispensable concerne à titre principal l'ensemble des missions de contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés quel que soit l'organisme, la société ou l'association qui les établit. Même si des différences existent dans la mise en œuvre de l'audit, le Conseil est d'avis que le niveau d'assurance requis ne peut varier en fonction du secteur ou de la taille de l'entreprise sans que la crédibilité de la révision soit mise en cause.

Cette approche s'appuie sur l'expérience et en particulier au sein de la Commission de surveillance de l'Institut, mais aussi sur des textes légaux et réglementaires concordants. On citera tout d'abord l'exigence de l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 imposant que le reviseur d'entreprises fasse de la révision son activité principale. On mentionnera aussi l'exigence de la Huitième directive européenne selon laquelle deux tiers au moins du stage doit être accompli auprès d'une personne agréée pour l'exercice du contrôle légal des comptes annuels et consolidés.

Cohérent avec cette proposition, le Conseil a pris la décision de veiller davantage à l'application de la règle de spécialisation. Elle a chargé la Commission de surveillance d'élaborer des procédures spécifiques à cet égard.

Le Conseil a constaté par le passé que son point de vue n'était pas toujours partagé par l'ensemble de la profession. Dans les milieux extérieurs des approches différentes sont aussi suggérées en se basant sur des arguments fallacieux liés notamment au coût du contrôle. Pourtant, l'expérience internationale confirme de plus en plus la pertinence des arguments du Conseil et dans la grande majorité des pays développés, le contrôle des comptes est confié à des professionnels spécialement formés en matière d'audit et spécialement agréés à l'issue de cette formation.

Le Conseil se réjouit d'avoir été rejoint dans son analyse par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Celui-ci adres-

sait à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 9 décembre un courrier de principe dans lequel il déclarait:

« Cette nouvelle étape vient renforcer la volonté du législateur de réunir à terme nos professions dans le respect du principe de spécialisation notamment le commissariat aux comptes qui est et restera l'attribut du réviseur d'entreprises.

Il nous paraît désormais particulièrement vital de fixer ensemble des repères pour l'avenir des professionnels dans les nouveaux marchés qui constituent pour eux autant de défis.

Nous devons poser au plus vite les jalons de leur formation en tenant compte non seulement des spécialisations mais aussi d'une plus grande mobilité de leur carrière. »

Cette évolution constitue une étape majeure dans la construction de structures professionnelles tournées vers l'avenir, soucieuses de la qualité des services à rendre à la clientèle dans le respect de l'intérêt public. Elle permet d'envisager avec optimisme le futur d'une profession qui se doit de progresser en termes d'initiatives et de qualité pour conserver, et même accroître, sa position et sa crédibilité dans le marché des services aux entreprises et aux institutions.

3.3. Rôle des réviseurs d'entreprises dans les matières fiscales

Dans le paragraphe 3.1. ci-dessus, le Conseil a exposé sa compréhension de la loi du 22 avril 1999 en ce qui concerne la compétence des réviseurs d'entreprises en matière fiscale. Cette compétence ne peut être exercée à titre principal par le réviseur et celui-ci ne peut porter le titre de conseil fiscal. Par ailleurs, conformément à la déontologie usuelle des réviseurs d'entreprises, celui-ci ne peut en aucune façon représenter une entreprise lorsqu'il exerce dans cette même entreprise des fonctions de commissaire-réviseur ou une autre mission légale.

La loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale (*Moniteur belge*, 27 mars 1999) apporte des précisions sur le rôle que les réviseurs d'entreprises pourraient, le cas échéant, remplir dans le domaine de la représentation fiscale. Cette loi modifie l'article 728 du Code judiciaire en introduisant un paragraphe 2bis libellé comme suit:

«A la demande expresse du contribuable ou de son avocat, formée par voie de conclusions, le juge peut entendre en ses explications écrites ou verbales à l'audience, l'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprises choisi par le contribuable. Le recours à l'expert-comptable, au comptable professionnel ou au réviseur d'entreprises est soumis à l'appréciation du juge qui apprécie l'opportunité de procéder à semblable consultation qui ne peut porter que sur des éléments de fait ou des questions relatives à l'application du droit comptable.

L'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprises visé à l'alinéa précédent s'entend de la personne qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable, ou qui a contribué à l'élaboration de la déclaration fiscale litigieuse, ou qui est intervenue aux côtés du contribuable dans la procédure de réclamation administrative.»

Cette disposition fait suite à la demande exprimée par la profession d'expert-comptable en vue de permettre au professionnel d'intervenir aux côtés du contribuable devant le premier niveau de juridiction. (voyez l'exposé des présidents de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-Comptables et de l'Institut Professionnel des Comptables au cours des travaux parlementaires: Rapport fait au nom de la Commission des finances et des affaires économiques par M. WEYTS, *Doc. Parl.*, Sénat 1-1302/2, 30 mars 1999, p. 15).

4. COMITE DE LA COMMISSION EUROPEENNE SUR LES QUESTIONS DE CONTROLE LEGAL DES COMPTES

Dans son rapport 1998 (pp. 35 à 40), le Conseil a exposé les suites données par la Commission européenne à son Livre vert concernant le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, et notamment la création d'un Comité sur les questions de contrôle légal des comptes. Il soulignait que le Ministre de l'Economie a demandé que des représentants de l'Institut participent à ces travaux.

Le Comité s'est réuni à trois reprises au cours de l'exercice. Il a étudié quatre sujets à titre principal:

► *Le contrôle de qualité dans les cabinets de révision*

Sur la base d'une enquête réalisée auprès des Instituts professionnels d'auditeurs dans l'Union européenne, le Comité a analysé les exigences minimales qui devraient être rencontrées dans les Etats membres pour assurer un niveau de qualité approprié dans le contrôle légal des comptes. S'appuyant sur les discussions au sein du Comité, les représentants de la Commission européenne ont soumis à la délibération un document de synthèse comprenant des recommandations relatives aux différents systèmes de contrôle de qualité.

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, ayant pris connaissance de ces propositions, en a conclu que le régime en vigueur dans notre pays ne méritera que des adaptations d'importance mineure lorsque la Commission européenne adressera cette recommandation aux Etats membres (voir ci-dessous I, 9).

► *Les normes de révision*

La Commission européenne a examiné la conformité des normes de révision applicables dans les Etats membres aux normes internationales d'audit (ISA) de l'*International Auditing Practices Committee* (IAPC). Outre l'identification d'écarts significatifs existant par rapport aux normes internationales, l'objectif est d'envisager des actions destinées, d'une part, à améliorer l'harmonisation internationale et, d'autre part, à encourager la modification des normes internationales dans un sens conforme aux besoins constatés dans l'Union européenne.

En ce qui concerne plus particulièrement la Belgique, l'enquête a révélé que trois normes internationales ne sont pas traduites dans le cadre national. Il s'agit des textes suivants:

- ISA 402 «Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services bureau»;
- ISA 510 «Missions initiales – Soldes d'ouverture»;
- ISA 710 «Données comparatives».

Par ailleurs, des différences mineures ont pu être identifiées par rapport aux normes internationales suivantes:

- ISA 310 «Connaissance des activités de l'entité»;
- ISA 400 «Evaluation de risques et contrôle interne»;

- ISA 501 «Eléments probants»;
- ISA 550 «Parties liées»;
- ISA 560 «Evénements postérieurs à la clôture»;
- ISA 580 «Déclarations de la direction».

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé à la Commission des normes de révision de faire diligence afin que les trois domaines qui ne sont pas couverts actuellement par les normes belges puissent l'être dans un délai rapproché. Comme il est dit plus loin dans le présent rapport, la Commission des normes de révision a présenté au Conseil un projet de recommandation couvrant les normes internationales ISA 510 et ISA 710. Par ailleurs, les travaux destinés à recommander des diligences appropriées pour l'audit d'entité faisant appel aux services bureau est en préparation.

Le travail en cours au sein du comité pour le contrôle légal des comptes devrait être complété par une analyse plus approfondie relative aux rapports de révision. A cette fin, la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE) a été chargée d'effectuer des recherches détaillées qui pourraient déboucher sur un rapport vers le milieu de l'année 2000.


Par ailleurs, le Comité a débattu des questions liées à la responsabilité du contrôleur légal des comptes confronté à une situation de fraude. Cette discussion se situait dans le contexte de la révision de la norme internationale ISA 240 par l'IAPC.

Le Comité a également été saisi d'un questionnaire de la Commission européenne traitant de la méthodologie d'élaboration des normes. Les représentants de la Belgique au sein du Comité ont défendu l'idée qu'une cohérence internationale est souhaitable et que l'IAPC permet de dégager des principes généralement admis en matière de contrôle légal des comptes. S'il est utile de recueillir l'avis des utilisateurs et des autorités publiques concernées à travers un mécanisme consultatif, tel que le Conseil Supérieur des Professions Economiques en Belgique, il ne paraît pas pour autant nécessaire d'impliquer directement les pouvoirs publics dans l'élaboration des normes professionnelles d'audit.

► *Indépendance*

Dans le Livre vert relatif au rôle, au statut et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, la Commission européenne considèrerait que:

«Un accord sur un noyau commun de principes essentiels reconnus dans tous les Etats membres constituerait un pas important vers l'établissement d'un marché intérieur des services d'audit. Ces principes pourraient être élaborés par la profession au niveau de l'Union européenne.»



La Fédération des Experts-comptables Européens a adopté en juillet 1998 un document intitulé «Indépendance et objectivité du contrôleur légal des comptes – Corps de principes essentiels pour l'orientation de la profession européenne». Le Comité sur les questions de contrôle légal des comptes a commencé l'examen de ce document sur la base d'un schéma d'analyse élaboré par la Commission européenne. L'approche suivie n'a pas pour objectif de déterminer l'état de la question dans les Etats membres mais de déterminer un cadre commun auquel les contrôleurs légaux des comptes pourront se référer en vue d'apprécier la sauvegarde de leur objectivité et de leur indépendance.

Cette réflexion peut être placée en parallèle avec celle qui est actuellement menée aux Etats-Unis où le «Independence standards Board» (ISB) a été créé en vue de revoir et de coordonner l'ensemble des dispositions relatives à l'indépendance qui se sont progressivement multipliées au cours du temps, sans que l'essentiel soit toujours dégagé de l'accessoire.

En particulier, le Comité sur les questions de contrôle légal s'est penché sur la position de la SEC aux Etats-Unis qui a considéré comme incompatible avec l'indépendance, le fait que l'auditeur soit amené à faire un rapport sur le contrôle des apports en nature à une société. Dans une approche extra-territoriale qui mérite des critiques, les autorités américaines considèrent que les auditeurs de la société-mère pourraient voir leur indépendance entachée lorsque le commissaire-reviseur d'une filiale européenne membre du même réseau, agissant conformément à la législation locale, émet un rapport relatif à l'opération d'augmentation de capital par apport en nature. Cette situation existe dans plusieurs pays européens, dont la Belgique. Il était dès lors logique que ce point fasse l'objet d'un examen au sein du Comité sur les questions de contrôle légal des comptes. La Commission européenne a déposé une note dans laquelle elle conclut qu'il n'y a aucune raison d'envisager qu'il puisse exister un problème d'atteinte à l'indépendance de l'auditeur légal lorsque celui-ci intervient conformément à l'article 10 de la 2^e directive du Conseil en matière de droit des sociétés.

Une analyse plus approfondie de la législation ainsi que des normes applicables à la mission de contrôle des apports en nature fait clairement apparaître que, d'une part, le réviseur concerné doit appliquer les mêmes principes d'indépendance et que, d'autre part, il ne peut intervenir que dans la mesure où l'évaluation a été faite préalablement par les dirigeants de l'entreprise. Ces principes sont clairement établis par les Normes de l'IRE:

- le paragraphe 1.2.2. établit que les règles d'indépendance sont celles qui valent pour toute mission de révision;
- le paragraphe 2.4. souligne que le réviseur d'entreprises effectue une mission de contrôle par laquelle il doit porter un jugement sur le choix des méthodes d'évaluation opéré par les parties. Ceci démontre clairement qu'il n'appartient pas au réviseur d'entreprises de fixer lui-même cette valeur;
- selon le paragraphe 4.1.2., le réviseur déclare dans sa conclusion que les modes d'évaluation retenus sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise et que les valeurs auxquelles conduisent les modes d'évaluation correspondent au moins à la rémunération effectivement attribuée en contrepartie. Ce libellé du rapport fait très clairement apparaître que la détermination de la valeur n'entre pas dans sa responsabilité et que son jugement n'a pas une nature foncièrement différente de celle que l'auditeur devrait émettre lorsqu'il porte un jugement sur l'opportunité d'une correction de valeur au bilan susceptible de conduire à l'expression de réserve relative à l'image fidèle.

► Libre circulation des professionnels dans l'Union européenne

Le Livre vert de la Commission européenne retenait en tant que priorité l'examen des questions liées au libre établissement et à la libre prestation de services. Selon la Commission, « *malgré les considérations d'intérêt général rattachées au contrôle légal des comptes, il n'y a pas de raisons convaincantes pour que les dispositions du traité en matière de liberté d'établissement et de prestations de services ne s'appliquent pas pleinement aux activités du contrôle légal des comptes.* » (8,10.)

La Commission s'intéressait en particulier à la situation des cabinets professionnels qui ne sont pas directement visés par la directive 89/48/CEE relative à la reconnaissance mutuelle des diplômes et des qualifications puisque cette directive n'est applicable techniquement qu'aux personnes physiques.

Le Comité sur les questions de contrôle légal a décidé de mettre cette question à son ordre du jour en s'appuyant sur un rapport détaillé produit par la Fédération des Experts-comptables Européens en mars 1999 et intitulé «La libéralisation de la profession d'experts-comptables en Europe». Les propositions de la FEE sont exposées avec plus de détails dans la suite de ce rapport (voyez 7.1. ainsi que l'annexe 3).

Le Comité a procédé à un premier examen du document lors de sa réunion des 2 et 3 décembre 1999 et poursuivra son examen au cours de l'année 2000.

5. QUESTIONS ETHIQUES

5.1. Indépendance – Avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable

Dans son rapport sur l'exercice 1998, le Conseil fait rapport des réponses données au questionnaire du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable préalable à un avis sur l'indépendance. Cet avis a été émis au cours de l'année 1999.

Dans l'introduction de son avis, le Conseil Supérieur souligne que le titulaire d'une profession libérale doit se comporter de façon indépendante et ne peut s'identifier aux intérêts de son client au point de mettre en péril sa responsabilité vis-à-vis de la collectivité, qui implique en premier lieu le respect de la loi. Cette responsabilité sociale est encore accrue lorsque, comme c'est le cas du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable externe, certaines de ces missions sont accomplies en exécution d'une disposition légale.

Après s'être penché sur les définitions et avoir examiné les dispositions légales destinées à garantir l'indépendance d'apparence au travers des dispositions légales, le Conseil Supérieur examine ce qu'il considère comme des menaces à l'égard de l'indépendance en distinguant quatre aspects:

- 1° la concurrence, les appels d'offre, l'offre de multiples services à la société à l'égard de laquelle la mission de contrôle est exercée;
- 2° les associations interprofessionnelles;

- 3° les missions relevant d'un même groupe d'intérêt;
- 4° le rôle du conseil d'administration dans la nomination, la fixation de la rémunération et les relations avec le commissaire-reviseur.

Enfin, le Conseil Supérieur suggère plusieurs mesures possibles. Il s'agit d'abord de recommandations adressées aux Instituts, aux professionnels et aux entreprises veillant à une meilleure application des dispositions existantes en matière d'indépendance. Il s'agit par ailleurs de suggestions nouvelles requérant l'intervention du législateur et à propos desquelles, il convient de le préciser, le Conseil Supérieur n'a pas retenu à l'unanimité des propositions d'interventions législatives immédiates. Les questions examinées concernent:

- 1° la limitation du nombre de renouvellements des mandats de commissaire-reviseur;
- 2° l'institution de collèges obligatoires de commissaires-reviseurs;
- 3° la précision des incompatibilités et la limitation de l'offre de multiples services par les commissaires-reviseurs et les réseaux auxquels ils appartiennent;
- 4° la création d'un fonds indépendant chargé de rémunérer les commissaires-reviseurs;
- 5° la proposition d'un candidat reviseur par le conseil d'entreprise.

► *Avis du Conseil de l'Institut*

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a étudié en profondeur l'avis rendu par le Conseil Supérieur. De son point de vue, ce document fournit une bonne base pour la discussion des problèmes liés à l'indépendance et il formulait le vœu qu'un débat puisse s'engager prochainement entre le Conseil Supérieur et les institutions professionnelles sur les sujets traités dans l'avis. Ce débat devra d'ailleurs tenir compte également des orientations européennes qui se dessineront dans le cadre du Comité sur les questions de contrôle légal de la Commission européenne dans lequel le secrétaire du Conseil Supérieur siège en tant que membre de la délégation belge.

Le Conseil a fait part au Conseil Supérieur de ses préoccupations concernant certains aspects de l'avis qu'il a rendu. Outre les cinq éléments mentionnés ci-dessus pour lesquels l'avis n'était par unanime, deux points ont retenu en particulier l'attention du Conseil.

D'abord, le Conseil Supérieur souhaite obtenir annuellement la liste des mandats de commissaire assumés par chacun des réviseurs d'entreprises avec mention des sociétés dans lesquelles ces mandats sont exercés. Le Conseil s'interroge sur l'utilisation que le Conseil Supérieur pourrait faire d'une telle information dans le cadre de la fonction qui lui a été attribuée par la loi.

La loi confie à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises la surveillance sur l'exécution des missions de révision par ses membres. Il sera toujours disposé à examiner avec le Conseil Supérieur, dans les limites du secret professionnel, la manière dont les procédures de surveillance peuvent évoluer. Par contre, il n'envisage en aucune façon de transférer tout ou partie du pouvoir de surveillance sur l'exécution de sa mission à un organe extérieur à la profession qui ne seraient les autorités judiciaires. Il est vrai par ailleurs que cette information est publique et peut aussi bien être obtenue auprès du greffe du tribunal de commerce.

Ensuite, le Conseil Supérieur recommande de modifier la loi pour que l'assemblée générale de la société qui nomme le commissaire, détermine elle-même «intuitu personae» le représentant de la société de révision, ce qui implique une convocation de l'assemblée générale à l'occasion du changement de représentant. Cette formule ne paraît nullement liée au problème de l'indépendance. Elle réintroduirait des formalités administratives le plus souvent inutiles pour les sociétés contrôlées. En toute hypothèse, l'assemblée générale qui souhaite atteindre cet objectif pourrait le faire en le précisant dans la décision de nomination.

Enfin le Conseil a pris bonne note de certaines recommandations en matière de multiservices. La FEE a également produit un rapport sur ce sujet (rapport IRE 1998, p. 24).

Une circulaire sera adressée prochainement aux réviseurs d'entreprises à ce sujet et le Conseil Supérieur sera régulièrement informé de toute avancée nouvelle qui pourrait être envisagée.

5.2. Honoraires du réviseur – désignation *pro deo*

Le Conseil a été consulté par un membre qui avait été désigné «*pro deo*» par un Tribunal, dans le but de savoir s'il était obligé d'exercer la mission qui lui est confiée dans de telles conditions. Le Conseil a formulé l'avis suivant:

La réglementation relative à la profession de reviseur d'entreprises ne comprend aucune disposition légale ou réglementaire concernant le *pro des*⁽¹⁾. En conséquence, le *pro des* est une démarche volontaire inhérente à la philosophie de la profession libérale dans des circonstances exceptionnelles qui concernent des personnes physiques en état de besoin.

De l'avis du Conseil, il serait inacceptable que le *pro des* soit imposé par une autorité quelconque, en-dehors d'un cadre légal déterminé, car ceci interdirait au professionnel de facturer ses prestations même s'il apparaissait ultérieurement que les parties peuvent honorer les travaux effectués.

5.3. Procédures disciplinaires

Le Conseil a été amené à revoir les conditions dans lesquelles un rapport doit être soumis aux Commissions de discipline lorsqu'il apparaît que le confrère concerné atteint l'âge normal de la pension. Cette question s'est posée en particulier lorsque le Conseil a dû constater que l'organisation du cabinet du confrère ne lui permettait pas d'accomplir avec toute la diligence requise des tâches de révision qui lui étaient confiées.

Dans une telle hypothèse, le Conseil a considéré qu'il devenait plus difficile de faire application de l'article 18^{quater} de la loi et d'enjoindre au confrère de se conformer endéans un délai déterminé aux exigences formulées par l'article 18^{ter} de la loi créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Certes, il n'est pas possible d'admettre que les exigences de qualité des travaux de révision et le respect des normes fassent l'objet d'une analyse différente liée à la personnalité de chaque reviseur d'entreprises. Toutefois, le Conseil a considéré que des mesures spécifiques pouvaient se justifier dans le but d'éviter qu'une carrière honorable ne soit assombrie par certains relâchements constatés à l'aube de la retraite. Le Conseil a adopté la délibération générale suivante:

«Lorsque la Commission de surveillance propose au Conseil de renvoyer un confrère devant les Commissions de discipline pour des faits suffisamment graves témoignant d'un manque de qualité dans le traitement

(1) La seule exception découle indirectement de l'article 28, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 selon lequel le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux peut déterminer les règles selon lesquelles les experts-comptables externes rendent une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activité.

des dossiers, le Conseil peut retarder pendant un mois la saisine de la Commission de discipline concernant le confrère en fin de carrière afin d'offrir à ce confrère la possibilité de démissionner ou de proposer d'autres mesures alternatives acceptables qui permettraient au Conseil de renoncer à la décision».

5.4. Publicité

Au cours du dernier exercice, le problème de la publicité a été soulevé à de multiples reprises.

En premier lieu, le Conseil a pris connaissance d'un arrêt de la Cour de Cassation du 7 mai 1999⁽¹⁾. Cet arrêt concerne une décision de l'organe disciplinaire de l'Ordre des pharmaciens infligeant la peine disciplinaire de l'avertissement à un pharmacien qui, par la distribution de sacs portant le logo publicitaire de l'officine, aurait compromis la dignité et l'honorabilité de la profession. La Cour de Cassation annule la décision disciplinaire en se prononçant plus sur la question de savoir si l'Ordre des pharmaciens est habilité à imposer des règles qui limitent la liberté économique des pharmaciens que sur la licéité de la publicité elle-même. La Cour de Cassation arrive à la conclusion que l'Ordre des pharmaciens est une association d'entreprises dans le sens de la loi sur la concurrence du 5 août 1991 et que toutes ses décisions doivent être vérifiées à la lumière des dispositions de ladite législation. Lorsque l'Ordre édicte des règles qui entravent, limitent ou faussent la concurrence sur le marché belge, ces décisions deviennent annulables.

Le Conseil de l'IRE en déduit que selon la Cour de Cassation, même si un Ordre professionnel s'est vu confier par le législateur à titre principal une mission d'intérêt général – à savoir la surveillance du respect de la déontologie et du bon exercice par les membres de la profession – cet ordre doit néanmoins être considéré comme une association d'entreprises dans le sens de la loi sur la concurrence (article 2, § 1^{er}). Il est donc exclu qu'il soit autorisé à édicter des règles limitatives en matière de concurrence qui ne sont pas indispensables à la sauvegarde des règles fondamentales de la profession.

(1) Cass. 7 mai 1999, *Revue de droit commercial belge*, 1999, pp. 490-491. Pour un commentaire, voir NYSSENS, H., «Concurrence et ordres professionnels: les trompettes de Jéricho sonnent-elles?», *Revue de droit commercial belge*, 1999, pp. 475-489.

Par ailleurs, à l'occasion d'un certain nombre de dossiers concrets, la position de l'IRE a été sollicitée à propos de la licéité de certaines annonces et publications émanant de reviseurs d'entreprises. L'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés ont également interrogé le Conseil dans le domaine de la publicité.

Au cours de ses contacts avec les autres Instituts, le Conseil de l'IRE a rappelé les principes généraux aux termes desquels la publicité est autorisée pour les reviseurs d'entreprises, bien que dans certaines limites. Le reviseur d'entreprises peut communiquer publiquement une information objective sur son cabinet. Toutefois, en toute circonstance, il fera preuve de la retenue qui sied à une profession non commerciale. En outre, il ne pourra utiliser en aucune manière de pratiques comparatives dans le domaine des tarifs ou de la qualité (articles 26 et 27 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises).

Le Conseil a toutefois été amené à constater que les contraintes déontologiques en matière de publicité ne sont pas les mêmes pour les différents Instituts. Il peut en résulter une confusion en cas de publications ou de publicités par un cabinet actif à la fois dans le domaine de la comptabilité, de l'expertise comptable et du revisorat. Il a donc estimé qu'il était souhaitable d'élaborer une approche commune en concertation avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et avec l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés concernant la publicité, ainsi qu'une application uniforme de règles similaires. Les trois Instituts se sont réunis pour étudier l'harmonisation de leur politique en la matière. Les travaux seront poursuivis au cours de l'exercice à venir.

Enfin, le Conseil de l'IRE s'est engagé à collaborer à une table ronde sur le thème «La publicité et la profession libérale». Cette table ronde est une initiative de la Fédération des Professions Libérales et Intellectuelles (FPLI) qui aura lieu le 24 février 2000. Outre l'IRE, l'IEC et l'IPCF, d'autres professions libérales participeront à cette manifestation, notamment les notaires, les avocats, les huissiers de justice, etc. Dans le cadre de cette table ronde, l'attention portera sur la publicité menée par le professionnel individuel d'une part et les autres initiatives d'information émanant des instances professionnelles. L'analyse s'accompagnera d'une étude de marché avec un questionnaire soumis aux professionnels et aux clients.

6. ACCES A LA PROFESSION

6.1. Réforme du stage

Au cours de l'année 1999, la Commission du stage a poursuivi sa réflexion relative au déroulement du stage de reviseur d'entreprises entamée au cours de l'année 1998. Cette réflexion est consécutive à l'inquiétude grandissante face aux échecs constatés lors des examens de stage.

Différentes mesures nouvelles destinées à améliorer l'efficacité du stage ont été adoptées. L'ensemble de ces remaniements répond à la volonté de maintenir un stage de haute qualité mais également de responsabiliser les stagiaires en leur octroyant certaines libertés et un accompagnement moins administratif de la part de l'Institut.

6.1.1. Profil du maître de stage

Sans remettre en cause les qualités professionnelles de ces confrères, la Commission du stage s'est vue obligée, dans le courant de l'année 1999, de refuser l'entrée en stage de trois candidats-stagiaires en raison du peu d'activités revisorales accomplies dans le cabinet du maître de stage.

A l'avenir, le profil d'un maître de stage sera analysé dans le détail lorsque le cabinet, sur la base de la dernière déclaration annuelle, ne dispose pas de 5.000 heures de missions revisorales. Dans ce cas, les principes seront que le cabinet devra offrir au moins 1.500 heures de missions revisorales par reviseur (associé ou collaborateur) et les heures de missions revisorales devront être constituées d'au moins 50 % de missions permanentes. Pour les cabinets disposant de plus de 5.000 heures, la Commission du stage effectuera une analyse au cas le cas.

Ces mesures sont motivées par le fait que certains cabinets pourraient ne pas avoir suffisamment d'activités revisorales ou de missions revisorales suffisamment diversifiées pour former correctement un stagiaire aux différents aspects de la fonction de reviseur d'entreprises.

La Commission du stage offre la possibilité au maître de stage, dont le profil pourrait présenter certaines difficultés, de demander à l'avance l'avis de la Commission du stage. Si le profil du maître de stage paraît poser problème, celui-ci aura la possibilité d'être entendu par la Commission du stage. Celle-ci pourra par exemple accepter que le stage se passe sous la conduite de deux maîtres de stage.

Le refus d'admission d'un candidat au stage est susceptible d'un recours devant la Commission d'appel dans un délai de 30 jours (articles 18, alinéa 2 et 21, § 2 de la loi de 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises).

6.1.2. Date de début de stage

Le stage de réviseur d'entreprises débutera dorénavant au 1^{er} juillet et non plus au 1^{er} avril. Cette mesure a pour but de mieux tenir compte des contraintes liées à l'activité des cabinets.

Les dossiers d'admission au stage devront être introduits désormais pour le 15 février au plus tard.

6.1.3. Déroulement du stage

En ce qui concerne les examens et la formation en général, le stage ne sera plus subdivisé en trois années distinctes comme actuellement mais consistera en un bloc unique. Ceci signifie que le stagiaire pourra décider lui-même à quel moment il souhaite présenter les épreuves prévues au cours du stage. Une session d'examens du stage sera organisée une fois par an.

Durant le stage, le stagiaire sera invité à suivre une série de séminaires. Toutefois, l'assistance aux séminaires ne sera plus obligatoire pour présenter les examens de stage. Le stagiaire qui estime avoir un bagage suffisant pour présenter les examens avec succès peut décider de ne pas y assister mais après un échec, la Commission pourra imposer l'assistance à un ou plusieurs séminaires, aux candidats présentant des lacunes. Par exception à la règle précitée, le suivi du stage reste lié à la remise annuelle d'un journal de stage. Cette règle est jugée nécessaire pour que la Commission du stage puisse assurer un suivi adéquat au cours des trois années de stage.

En ce qui concerne l'examen d'aptitude, celui-ci comportera dorénavant une épreuve écrite, une épreuve orale et également une étude pratique. Pour cette étude pratique, le candidat devra obtenir une note d'au moins 10/20.

En cas d'échec global à l'examen d'aptitude, le candidat ayant obtenu une note inférieure à 10/20 pour l'étude pratique sera invité à recommencer celle-ci; celui qui a échoué à l'examen d'aptitude mais obtenu une note au moins égale à 10/20 à l'étude pratique, a la possibilité de reporter la note obtenue ou éventuellement, de sa propre initiative, de recommencer ce travail.

6.1.4. Journal de stage

Le journal de stage a été repensé et actualisé. Désormais, le journal de stage devra être complété par année de stage et plus par année civile, afin de donner une vue de meilleure qualité d'un point de vue professionnel sur l'évolution de l'activité du stagiaire. La nouvelle version du journal de stage, disponible sur le site de l'Institut ou sur demande à l'IRE, est en vigueur depuis l'année 1999.

Afin de mieux faire circuler les informations relatives au stage, la plupart de celles-ci sont disponibles sur la page «Stage» du Website de l'Institut (<http://www.accountancy.be>). Les stagiaires y trouveront par exemple l'agenda de l'année, un modèle de journal de stage ainsi que les principales mesures administratives relatives au stage.

6.2. Passerelles

Par un accord du 30 mars 1998, les Conseils de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ont décidé la mise en place de passerelles permettant aux professionnels une plus grande mobilité au cours de leur carrière. Cet accord a reçu plusieurs applications concrètes au cours de l'exercice et le Conseil s'en réjouit. Dans chaque cas, le bon fonctionnement des structures mises en place a pu être vérifié. La qualité des candidatures adressées par l'IEC a pu être garantie et en sens inverse, les réviseurs d'entreprises qui en ont exprimé le souhait ont été admis au sein de l'IEC.

Le Conseil a rappelé que l'accord de passerelle ne pouvait déroger aux arrêtés royaux en vigueur. Ainsi, une dispense de stage, voire une réduction ne peut être envisagée que dans la mesure où l'expert-comptable est inscrit au tableau de son Institut depuis sept années au moins.

7. SOCIÉTÉS DE RÉVISION

7.1. Libre établissement dans l'Union européenne

Dès 1958, le Traité de Rome prévoyait la libre circulation des personnes et des sociétés dans la Communauté économique européenne. Depuis

qu'elle est organisée au niveau européen, la profession d'expert-comptable et d'auditeur montre sa volonté de parvenir à un marché unique des services comptables. Un pas décisif a été franchi par l'approbation de la directive 89/48/CEE qui organise un système général de reconnaissance des diplômes et des qualifications.

L'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, même s'il est antérieur à la directive précitée, respecte scrupuleusement les règles établies par la réglementation européenne.

Si une assez large harmonisation a pu être atteinte au fil du temps en ce qui concerne la libre circulation des personnes physiques, la situation n'est pas identique en ce qui concerne la libre prestation de services et la libre circulation des sociétés de révision. Cette situation a été clairement perçue par le Parlement européen dans son avis sur le Livre vert de la Commission concernant le rôle, le statut et les responsabilités du contrôleur légal des comptes dans l'Union Européenne. Ainsi, le Parlement invite la Commission à présenter des propositions visant à éliminer les obstacles d'ordre législatif et à faciliter progressivement la prestation de services et le libre établissement de contrôleur des comptes indépendants et de firmes d'audit dans d'autres Etats membres.

Réagissant à cette position très claire du Parlement, la Fédération des Experts-comptables Européens a présenté en mars 1999 un rapport sur la libéralisation de la profession dont les propositions résumées sont fournies en annexe 3.

En ce qui concerne la détention du capital des sociétés de contrôleurs légaux des comptes, la FEE considère que la majorité des droits de vote requise par la Huitième directive CEE devrait viser des professionnels établis dans un quelconque des Etats Membres de l'Union européenne. Une telle interprétation, si elle devait être confirmée, requerrait une modification de la loi belge. Concernant l'organe de direction des cabinets de contrôle légal, la FEE considère en revanche que la majorité de ses membres devraient être des contrôleurs légaux, personnes physiques ou morales, agréés localement dans l'Etat membre d'accueil.

7.2. Actionnariat des cabinets de révision

Après avoir rendu son avis de mars 1999 sur la libéralisation de la profession, la FEE s'est penchée plus particulièrement sur les problèmes liés à la

détention d'actions d'une société de révision ou d'un mandat d'administrateur d'une telle société par des personnes qui ne sont pas agréées dans le pays où la société a été constituée.

L'exigence d'une majorité simple dans la propriété des actions ou parts d'une société de contrôleurs légaux des comptes a été fixée par la Huitième directive en vue de préserver l'indépendance des auditeurs au sein de leur firme. L'existence de restrictions éventuelles relatives à la propriété des 49 % du capital ou des droits de vote restant a été posée dans un document de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), préparatoire aux négociations du «GATS 2000 round».

En ce qui concerne la situation spécifique de la Belgique, on peut rappeler qu'au terme de l'arrêté royal du 15 mai 1985 précité, les sociétés de révision constituées en Belgique sont soumises aux conditions suivantes:

- tous les associés, gérants et administrateurs doivent être membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou avoir à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises;
- la majorité des parts ainsi que la majorité du pouvoir votal dont dispose les associés doivent être détenus par des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- la majorité des gérants ou administrateurs doivent être membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

L'arrêté du 14 février 1989 pris en application de l'article 4^{ter} de la loi créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, est plus souple en ce qui concerne les sociétés d'audit constituées sous l'empire d'un droit étranger. Les conditions requises en ce qui concerne l'actionnariat et les mandats de gestion sont les suivantes:

- tous les associés ainsi que les gérants et administrateurs doivent être autorisés dans l'Etat où ils ont leur établissement principal à exercer le contrôle légal des états comptables d'entreprises;
- au moins un administrateur ou gérant doit être membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et être chargé de la gestion du bureau en Belgique;
- tous les associés, administrateurs et gérants qui exercent habituellement une activité professionnelle en Belgique, doivent être membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

En dehors de ces conditions, il n'existe aucune exigence liée à la détention d'actions de la société ou à une quelconque majorité d'administrateurs agréés conformément au droit belge.

En examinant la situation qui prévaut dans l'un ou l'autre pays en Europe ou hors d'Europe, la FEE interrogeait ses organisations membres afin de savoir si les 49 % pouvaient être détenus soit par quiconque, soit par des personnes qui n'ont pas la qualité de contrôleur légal des comptes mais qui sont actifs au sein du cabinet, soit par des professionnels d'une autre discipline (expert-comptable non agréé pour l'audit légal, avocat). La FEE demandait en outre si une distinction pourrait être faite selon que les 49 % étaient détenus par une seule personne ou dilués entre les mains de plusieurs actionnaires.

Le Conseil a constaté que les questions de la FEE ne présentaient d'intérêt que dans l'hypothèse où la législation belge serait au préalable modifiée en vue d'être coordonnée avec la législation des autres pays de l'Union européenne. En effet, comme il est rappelé ci-dessus, tous les associés d'une société inscrite au tableau des réviseurs d'entreprises, qu'elle soit constituée conformément au droit belge ou conformément à un droit étranger, doivent être des personnes agréées pour l'exercice du contrôle légal des comptes.

Deux situations doivent être clairement distinguées: la cession d'une participation allant jusqu'à 49 % pourrait être considérée par certains cabinets comme un moyen de financement externe. Dans d'autres cas, la cession de ces participations pourrait être une solution partielle destinée à organiser une société de révision pluridisciplinaire dont les associés-réviseurs devraient en toute hypothèse continuer à être le maillon central.

De l'avis du Conseil, la première formule présente des risques importants. Il est peu probable qu'un financier externe se désintéresse totalement de la gestion du cabinet et le risque n'est pas mince d'accentuer, par cette voie, des pratiques de gestion commerciale peu compatibles avec les règles déontologiques. Le Conseil regretterait que les principes européens de la libre circulation lui imposent d'inscrire au tableau des membres des sociétés dont il ne serait pas possible de déterminer avec précision l'identité de tous les actionnaires et le rôle exact que ceux-ci pourraient jouer dans la société.

Dans la deuxième hypothèse, les 49 % au maximum pourraient être détenus par une ou plusieurs personnes exerçant la profession au sein de la société de révision. Cette formule présenterait un intérêt dans la mesure où elle ouvrirait la voie, certes dans une mesure limitée, à certaines activités à caractère pluridisciplinaire. Le Conseil accueillerait favorablement une telle évolution permettant notamment d'inscrire au tableau des membres certaines sociétés dans lesquelles, par exemple, des experts-comptables détiendraient une participation minoritaire. Cette évolution supposerait cependant que des règles précises puissent être développées en vue de garantir l'indépendance des réviseurs d'entreprises dans l'opinion qu'ils doivent émettre dans le cadre de leur mission d'intérêt général effectuée en application de la loi.

Le Conseil a cependant considéré qu'il ne pouvait pas limiter sa réflexion au droit positif. Dans toutes les hypothèses, il sera indispensable de garantir sans équivoque deux principes essentiels: une parfaite transparence de l'actionnariat et une totale indépendance du réviseur d'entreprises personne physique qui assumera la responsabilité de la décision finale solidairement avec la société.

7.3. Mandats d'administrateur

Au cours de l'exercice, le Conseil a été saisi d'une demande d'un confrère portant sur la désignation d'une société de réviseurs d'entreprises aux fonctions d'administrateur d'une autre société également inscrite au tableau. Cette demande s'inscrit dans le cadre d'un mode d'organisation devenu désormais fréquent, par lequel un confrère associé d'une société unipersonnelle détient par l'intermédiaire de cette société, des parts d'associés dans une autre société de plusieurs réviseurs d'entreprises.

Le Conseil a dû constater que la réponse à cette question est clairement formulée par l'article 14, 4^o de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 et relative aux sociétés de réviseurs d'entreprises. Cet arrêté royal détermine les conditions dans lesquelles une société civile constituée conformément à l'article 33 de la loi peut être inscrite au tableau des membres. Il y est prévu expressément que les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques.

8. COLLABORATION INTERPROFESSIONNELLE

8.1. Avocats

Depuis longtemps déjà une réflexion est en cours au sein de la profession sur la manière de réaliser une collaboration plus étroite entre, d'une part, la profession de reviseur d'entreprises et, d'autre part, les professions juridiques et plus particulièrement la profession d'avocat (voir notamment Rapport annuel 1992, p. 51).

Le Conseil se réjouit de l'accord conclu avec l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles créant un cadre pour la constitution d'une société de moyens entre des avocats et des reviseurs d'entreprises (voir annexe 5). La collaboration restera limitée à la mise en commun de moyens. La société, dotée ou non de la personnalité juridique, ne peut avoir pour objet l'exercice de la profession de ses membres.

Compte tenu de la déontologie spécifique des deux groupes professionnels, l'accord précise expressément qu'en cas de contradiction entre ces dispositions, la plus stricte prévaudra. Le libre choix du client pour un avocat ou un reviseur d'entreprises devra en toute circonstance être garanti. Les professionnels veilleront à leur indépendance professionnelle respective en évitant que le caractère confidentiel de l'information communiquée par le client ne soit compromise. Si les intérêts de leurs clients sont incompatibles, les membres s'abstiendront de toute intervention professionnelle.

Des contacts se poursuivent avec l'Ordre néerlandophone des avocats du barreau de Bruxelles, ainsi qu'avec d'autres barreaux pour que cette initiative soit élargie. De l'avis du Conseil, la collaboration avec les professions juridiques est plus nécessaire et souhaitable que jamais. Des directives claires concernant de tels groupements de collaboration devront apporter les garanties nécessaires en matière de respect de la déontologie et ne manqueront pas d'accroître la transparence et la crédibilité.

8.2. Autorisations du Conseil

A la suite de l'examen au cas par cas entamé en 1996 concernant les groupements d'intérêt interprofessionnels de reviseurs d'entreprises (voir Rapport Annuel de l'IRE 1996, p. 46), le Conseil a renouvelé un certain

nombre d'autorisations, en application de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'IRE. Le Conseil s'est basé sur le dossier introduit par les cabinets de réviseurs d'entreprises concernés et duquel il doit ressortir qu'il a été satisfait aux conditions prévues pour l'article 30 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Dans un certain nombre de cas, le Conseil a constaté que l'association professionnelle était composée uniquement de réviseurs d'entreprises et d'experts-comptables. Il ne saurait y avoir le moindre doute sur le fait que les experts-comptables doivent être considérés comme des «titulaires d'une profession intellectuelle soumise à une déontologie professionnelle reconnue» (voir la première condition de l'article 30 précité). Dans ces circonstances, le Conseil a donc accordé automatiquement son autorisation.

Dans d'autres associations, par contre, il s'avère que participent également à ces associations des personnes ne faisant pas partie d'une profession réglementée soumise à une déontologie. Le Conseil n'entend pas exclure *a priori* de telles collaborations, mais il est tenu d'imposer des garanties équivalentes quant au respect de certains principes déontologiques fondamentaux par le réseau ou le groupement d'intérêt interprofessionnel. Il est requis en outre, que le respect de ces principes soit garanti par un système de surveillance et de sanction approprié au sein du réseau.

Pour les besoins de la procédure d'autorisation, l'Institut a élaboré un document reprenant la synthèse des dispositions déontologiques fondamentales. Ce texte s'inspire principalement du «Code of Ethics» de l'IFAC. Il est reproduit en annexe 4 au présent rapport annuel.

Dans tous les cas soumis au Conseil, à une seule exception près, le réviseur d'entreprises responsable a expressément déclaré que tous les membres ou entités belges du réseau souscrivent intégralement à ces principes. Dans un dossier, le cabinet a certifié qu'il existait des «policy statements» en tous points conformes au «Code of Ethics» de l'IFAC. Le Conseil a estimé pouvoir accorder son autorisation sur la base de telles déclarations.

Il reste un nombre non négligeable de dossiers pour lesquels le Conseil n'a pas encore accordé son autorisation, en raison d'informations insuffisantes ou obsolètes concernant la collaboration interprofessionnelle. Le Conseil veillera à ce que ces dossiers soient complétés afin de pouvoir finaliser la procédure d'autorisation s'il y a lieu.

Enfin, le Conseil a l'intention de tenir à jour les données rassemblées à l'occasion de l'examen au cas par cas concernant les collaborations inter-professionnelles et qui ont été à la base de l'autorisation accordée par le Conseil, par le biais des procédures de surveillance.

9. SURVEILLANCE

9.1. Communication annuelle


La loi confie à l'Institut la mission de surveiller le bon accomplissement par les membres des missions qui leur ont été confiées (article 18^{ter}, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises). Aux termes de cette disposition, l'Institut est tenu de rassembler des informations sur les missions acceptées par les réviseurs – dont l'exécution est confiée exclusivement aux membres de l'Institut, concernant la rémunération y afférente ainsi que l'acquittement de ces missions.

Le règlement d'ordre intérieur (arrêté royal du 20 avril 1989) précise davantage les modalités de cette mission. L'article 32 prévoit une information annuelle au moyen d'un tableau résumant les missions par catégorie. L'article 33 concerne l'information spécifique concernant les mandats de commissaire-réviseur.

Le Conseil de l'Institut a demandé à la Commission de surveillance de l'exercice de la profession de revoir les documents relatifs aux informations annuelles concernant les activités des cabinets.

Dans la pratique, en effet, la Commission de surveillance de l'exercice de la profession a été amenée à constater que les informations annuelles ne donnaient pas toujours l'information la plus significative. De plus, la manière dont les formulaires sont remplis ne présente pas toujours le même degré de fiabilité. Il est important de demander aux membres de ne communiquer que des informations utiles et utilisables, de manière à ce que la Commission puisse exercer un contrôle ciblé.

Sur proposition de la Commission de surveillance de l'exercice de la profession, le Conseil a approuvé au cours de l'exercice un nouveau formulaire pour ces informations annuelles, dont les membres devront se servir à partir de l'année prochaine.



En ce qui concerne les mandats de commissaire-reviseur (tableau A du document d'information annuelle), une innovation importante a été introduite dans le sens où les cabinets seront tenus de faire un rapport sur les prestations prévues à l'article 14 du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises, qui dispose que: *«Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle prestent des services pour la société contrôlée, le réviseur d'entreprises examinera si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance. S'il est commissaire-reviseur, il doit veiller au respect des règles d'information prévues par l'article 43ter, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales»*. L'obligation d'information à l'égard de l'Institut devra être rencontrée par une réponse affirmative ou négative.

Une autre modification importante concerne l'enregistrement des heures, qui ne devra plus s'effectuer dorénavant au niveau des diverses missions individuelles ou des missions-type. Le nombre d'heures devra être ventilé selon la composition du cabinet (reviseurs habilités à signer, autres reviseurs, stagiaires, experts collaborateurs, autres employés, secrétariat).

Et enfin une troisième modification est apportée au document «information annuelle» dans le sens où, à côté des mandats de commissaire-reviseur, seules les missions de contrôle devront être mentionnées selon leur nature. Les autres missions compatibles ne devront plus être réparties par catégorie.

9.2. Nouvelle procédure en matière de contrôle confraternel

Compte tenu des observations formulées antérieurement par la Commission de contrôle confraternel concernant le fonctionnement du contrôle confraternel et l'exécution des contrôles, le Conseil a invité celle-ci à formuler des recommandations en vue d'une révision de la norme relative au contrôle confraternel. La Commission de contrôle confraternel a transmis au Conseil une série de recommandations qui seront soumises au Conseil Supérieur des Professions Economiques. Nous reprenons ci-dessous les modifications les plus importantes.

Lors de la nomination d'un collège de reviseurs désignés, un président devra présider ledit collège. Par le passé, la norme prévoyait que ce président serait désigné selon l'ordre d'inscription au tableau des membres de

l'Institut, ou, en d'autres termes, que le membre du collège des réviseurs désignés ayant le rang d'inscription le plus bas, présidait le collège. A l'avenir, le président du collège sera désigné par le Conseil, sur proposition de la Commission de contrôle confraternel. Par cette mesure, le Conseil espère rendre plus efficace le fonctionnement des collèges de réviseurs désignés.

Afin d'optimiser le contrôle confraternel, il sera procédé préalablement, dans les cabinets groupant dix réviseurs d'entreprises ou plus, à une évaluation détaillée du système de contrôle interne et du système interne de surveillance de qualité. Deux réviseurs désignés feront rapport sur ces points et le transmettront à la Commission de contrôle confraternel avant qu'il ne soit procédé au contrôle individuel des réviseurs ayant le pouvoir de signature, éventuellement par sondages lorsque l'évaluation du système interne de contrôle qualité a fait l'objet d'une évaluation positive.

A l'avenir, la Commission de contrôle confraternel tentera aussi de tenir compte, lors de la désignation d'un collège de réviseurs désignés, des spécialités présentes dans le cabinet à contrôler en présentant les candidats réviseurs désignés, l'intention étant que le collège des réviseurs désignés puisse disposer des mêmes spécialités afin de pouvoir traiter aussi efficacement que possible les dossiers au sein du cabinet à contrôler.

Alors que la norme antérieure relative au contrôle confraternel prévoyait que les réviseurs désignés devaient être inscrits depuis sept ans au moins au tableau des membres de l'Institut, cette période est ramenée à cinq ans, délai également applicable dans d'autres circonstances (par exemples, pour l'éligibilité en tant que membre du Conseil, pour la désignation au titre de maître de stage).

9.3. Honoraires

Le Conseil a chargé la Commission de surveillance de l'exercice des mandats d'un examen spécifique en vue de détecter les missions où les honoraires sont manifestement insuffisants pour garantir un exercice consciencieux de la profession et d'en examiner les dossiers pour vérifier si les normes ont été respectées dans lesdites missions.

Le Conseil est conscient des difficultés que soulève le problème des honoraires dans le cadre des règles de la concurrence, régulièrement évo-

quées par la jurisprudence⁽¹⁾. Il existe un rapport certain entre la mise en œuvre d'un contrôle et le montant des honoraires. Dans le cas d'honoraires insuffisants, soit le contrôle n'a pas été exercé avec les diligences requises, soit le service a été fourni à perte. Dans ce dernier cas, on pourrait parler de concurrence déloyale, pratique également prohibée par la réglementation. Le Conseil tient à souligner qu'il poursuit exclusivement un exercice de qualité des missions légales de contrôle, conformément à l'objectif d'intérêt général que lui impartit la loi.

(1) Voir notamment l'arrêt de la Cour de Cassation relative à une décision de l'Ordre des pharmaciens, Cass. 7 mai 1999, *TBH*, 1999, 490-491. Pour un commentaire succinct de cet arrêt, voir dans le présent rapport, Chapitre I, 5.4.
Voir également les commentaires dans le rapport annuel de l'IRE 1998 (p. 55) relatifs à une décision du Conseil de la concurrence concernant les tarifs minimums imposés par l'Ordre des architectes.

II. DROIT COMPTABLE

1. Commission des Normes Comptables
2. Harmonisation comptable internationale
3. La doctrine comptable: une vision évolutive
 - 3.1. Quatre thèmes essentiels pour une évolution adéquate de la doctrine comptable
 - 3.2. Mise en évidence de quelques aspects spécifiques nécessitant une réflexion en Belgique
4. Critères PME: seuils en matière de comptes annuels et consolidés
 - 4.1. Comptes annuels
 - 4.2. Comptes consolidés
5. Événements postérieurs à la date de clôture
6. Aides Maribel *bis* et *ter*
7. Modifications de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 relatif à la publicité des actes et documents des sociétés et entreprises
 - 7.1. Nouvelles modalités de dépôt d'actes et de documents
 - 7.2. Dépôt des comptes annuels et consolidés dans n'importe quel siège de la Banque Nationale de Belgique
 - 7.3. Remplacement des microfilms de la BNB par un cd-rom «image»

1. COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

L'arrêté royal du 29 avril 1999 (*Moniteur belge*, 29 mai 1999) a désigné pour une période de six ans les membres de la Commission des Normes Comptables. La Commission comportera désormais 16 membres dans la mesure où l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés et l'Office de Contrôle des Assurances sont représentés en son sein. Trois réviseurs d'entreprises font partie de la Commission des Normes Comptables: le confrère Hugo VAN PASSEL, sur proposition du Conseil de l'Institut, le confrère Marcel BELLEN, sur proposition du Ministre de la Justice et la consœur Chantal STILMANT, sur proposition du Conseil Central de l'Economie.

Le Conseil de l'Institut se réjouit de la mise en place d'une nouvelle Commission. En effet, celle-ci fonctionnait depuis plus de deux ans en application des principes de continuité du service public car le mandat de ses membres était expiré depuis le 12 avril 1996. Quand bien même la Commission a fourni pendant cette période des avis particulièrement importants, notamment les avis relatifs aux conséquences comptables de l'introduction de l'euro, l'avis sur la faculté d'adopter un référentiel comptable différent de celui prévu par l'arrêté royal du 6 mars 1990 dans les comptes consolidés⁽¹⁾ et l'avis sur les principes d'une comptabilité régulière. La situation vécue pendant plus de deux ans risquait d'enlever une partie de sa crédibilité à une institution essentielle pour la profession.

Le Conseil formule des vœux pour que la nouvelle Commission des Normes Comptables, sous la direction de son Président, Monsieur Jean-Pierre MAES contribue de façon efficace aux développements de la doctrine comptable belge dans son environnement européen et international. Il espère que la Commission des Normes Comptables pourra jouer un rôle de premier plan dans l'évolution de la réglementation comptable européenne.

Le Conseil est particulièrement soucieux de l'évolution internationale et de la manière dont les normalisateurs mondiaux pourront trouver des règles acceptables dans des environnements juridique et économique différents. Même si les normes internationales concernent en premier lieu des entreprises de grandes tailles cotées sur des marchés financiers internatio-

(1) Bulletin n° 44 de la Commission des Normes Comptables, pp. 2-11.

naux, il est inévitable que ces développements influencent également les normes comptables qui doivent s'appliquer aux comptes annuels de la plupart des entreprises. À défaut, les systèmes applicables risqueraient de s'éloigner l'un de l'autre d'une façon telle que la formation des experts-comptables et réviseurs d'entreprises en deviendrait plus difficile et la confusion s'installerait dans l'esprit des utilisateurs.

Dès la désignation de la Commission des Normes Comptables, le Conseil a invité le président de l'Institut à rencontrer le président de la Commission en vue de lui exprimer certains souhaits de la profession en matière d'évolution de la doctrine comptable (ci-dessous II.3.). Le Président a souligné que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises se mettait à la disposition de la Commission, non seulement au travers de la participation de ses membres élus au sein de cette dernière, mais également en vue de développer tout projet que la Commission pourrait estimer utile. La Commission des Normes Comptables a décidé de travailler, davantage que par le passé, au moyen de groupes de travail restreints chargés de présenter des projets d'avis. L'Institut a répondu favorablement à la demande qui lui était adressée de désigner certains de ses membres ou collaborateurs dans de tels groupes de travail.

2. HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

Dans ses précédents rapports, le Conseil a exposé l'évolution des travaux de l'*International Accounting Standards Committee*. Cet organisme, créé en 1973 par la profession comptable, a développé un ensemble cohérent de normes comptables internationales reconnues dans un nombre sans cesse croissant de pays. L'objectif de la normalisation comptable internationale passe cependant par la reconnaissance officielle de ces normes. Sans cela elles n'auraient pour seul intérêt que celui qui s'attache à une bonne doctrine. Dans les juridictions où les normes comptables sont établies par la loi ou par un organe de normalisation créé par celles-ci, il sera toujours impossible d'appliquer des normes internationales qui ne seraient pas conformes aux règles légales applicables dans cette juridiction.

Le développement de la mondialisation des marchés financiers, l'utilisation de plus en plus fréquente des comptes annuels par des analystes éta-

blis dans des pays différents de celui où les comptes annuels ont été approuvés, rend de plus en plus indispensable l'élaboration d'un référentiel comptable compréhensible par tous, indépendamment du pays où les normes ont été produites. Cette évolution s'impose au premier titre pour les sociétés cotées sur les marchés financiers internationaux.

Le 27 juin 1996, le Conseil des Ministres de l'Union Européenne a approuvé une communication de la Commission européenne intitulée «L'harmonisation comptable: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale». Dans cette recommandation, la Commission considérait que l'Union européenne doit s'engager de tout son poids dans le processus d'harmonisation internationale engagée sous les auspices de l'IASC en vue de définir une série de normes comptables susceptibles d'être acceptées par les marchés financiers du monde entier.

Par ailleurs, l'IASC a conclu avec l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV) un accord destiné à permettre la reconnaissance des normes comptables internationales comme référence pour les entreprises souhaitant internationaliser la cotation de leurs titres. Ce programme a conduit à une modification en profondeur de toutes les normes comptables approuvées jusque là. Ce programme a pu être mené à bien dans les délais voulus, en manière telle que l'ensemble des normes comptables internationales en vigueur au 1^{er} juillet 1999 tient compte des modifications demandées par l'OICV.

Le Conseil de l'Institut a mis à la disposition de tous les membres un exemplaire complet des normes approuvées par l'IASC au 1^{er} janvier 1999. Par ailleurs, des séminaires de formation ont été organisés en vue de permettre aux membres d'acquérir une connaissance suffisante de ce référentiel comptable qui contient des différences notables avec la réglementation comptable belge.

► *Modifications des structures de l'IASC*

Au stade actuel de son développement, le Conseil de l'IASC a considéré qu'il était nécessaire de revoir son mode de fonctionnement. En 1997, il a constitué un groupe de travail en vue de faire des recommandations sur la stratégie et la structure à mettre en place au moment où un accord aura pu être atteint avec l'OICV sur l'application internationale des normes IAS.

Un document de discussion fut publié en décembre 1998 pour commentaires. Ce document a été revu en novembre 1999 et la nouvelle structure de l'IASC a été approuvée le 17 décembre 1999. Les objectifs fixés sont les suivants:

- développer dans l'intérêt public, un ensemble unique de normes comptables de haute qualité, compréhensible et applicable en pratique, requérant une information de haute qualité, transparente et comparable dans les comptes annuels afin d'aider les acteurs des marchés de capitaux mondiaux à prendre des décisions économiques saines
- promouvoir l'usage et l'application rigoureuse de ces normes et
- contribuer à la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales vers des solutions de haute qualité.

Les structures mises en place ont pour but de renforcer l'indépendance de l'IASC par rapport aux Instituts professionnels et par rapport aux firmes d'experts-comptables et d'auditeurs. Depuis sa création, en 1973, l'IASC avait été financé principalement par les firmes professionnelles et leurs Instituts. Sous la pression des régulateurs des marchés financiers, la nouvelle structure a rendu l'IASC autonome, voire étranger, à la profession comptable. Le seul lien qui demeure, consiste à autoriser la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) à désigner 5 personnes sur 19 dans le *comité des trustees*, dont le rôle sera de sélectionner les membres du Board, du *Standing Interpretation Committee* (SIC) ainsi que du *Standards Advisory Council*. Le comité des trustees aura également pour but d'assurer le financement de l'IASC.

La principale modification réside dans la composition et le fonctionnement du Conseil de l'IASC qui sera appelé dans le futur à approuver les normes comptables. Ce Conseil se compose de 14 membres dont 12 seront occupés à temps plein. Sept membres du Conseil devraient avoir la responsabilité formelle de liaison avec une ou plusieurs institutions nationales responsables de l'établissement des normes comptables. De ce fait, on doit constater le renforcement du professionnalisme de l'organe chargé de la normalisation comptable internationale et de la coordination avec les principaux organismes de normalisation nationale.

Cette nouvelle structure a pour effet que les membres de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), qui était jusqu'à ce jour membre de droit de l'IASC, devraient perdre cette qualité en mai 2000,

après avoir été invités à s'exprimer sur les modifications de l'acte constitutif de l'IASC.

Le Conseil de l'Institut considère que la manière dont l'IASC a été réorganisé, sous la pression des principaux organismes de contrôle des valeurs mobilières, laisse planer quelques doutes sur sa capacité à conserver une indépendance suffisante vis-à-vis des commissions de valeurs mobilières. Il constate que la profession a cédé toute responsabilité en matière d'élaboration des normes comptables internationales à un organisme qui est destiné à se perpétuer par lui-même et qui n'aura de crédibilité que par la qualité des travaux qu'il fournit.

N'étant ni responsable de contribuer au bon fonctionnement de l'IASC, ni responsable de promouvoir ses normes, le Conseil de l'Institut se contente d'espérer qu'un accord puisse intervenir entre les pouvoirs publics, en ce compris les organismes de contrôle des valeurs mobilières en vue d'assurer que les intérêts et les préoccupations des Etats membres de l'Union européenne et de leurs entreprises seront suffisamment pris en considération dans le processus d'élaboration des normes comptables. Ceci ne peut que rendre plus indispensable encore la création d'un organe européen de contrôle des valeurs mobilières, capable de traiter ces questions d'égal à égal avec des organismes étrangers similaires.

3. LA DOCTRINE COMPTABLE: UNE VISION EVOLUTIVE

Depuis une vingtaine d'années, la réflexion comptable en Belgique a été principalement conduite dans le cadre de la Commission des Normes Comptables. Outre l'assistance des autorités publiques dans la préparation des textes réglementaires, cette Commission a produit un ensemble de commentaires par voie d'avis de grande qualité qui ont retenu la plus grande attention au sein de la profession.

A l'occasion du renouvellement de la Commission des Normes Comptables, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ont souhaité faire un certain nombre de suggestions et soulever plusieurs problèmes qui leur paraissent importants

pour le développement et la cohérence du système comptable applicable en Belgique.

Les Présidents des deux Instituts ont rencontré M. Jean-Pierre MAES, dès sa nomination en tant que Président de la Commission des Normes Comptables et lui ont remis le document intitulé «La doctrine comptable: une vision évolutive – Propositions de la profession», qui a été transmis aux Confrères et aux tiers intéressés au travers du numéro 8/1999 dans la *Série Réflexions et opinions* de l'Institut.

Le document «La doctrine comptable: une vision évolutive – Propositions de la profession» est composé de trois parties:

- La méthodologie de la normalisation comptable en Belgique
- Les quatre grands thèmes prioritaires (synthétisés ci-après sous le point 3.1.)
- Quelques aspects spécifiques (synthétisés ci-après sous le point 3.2.)

3.1. Quatre thèmes essentiels pour une évolution adéquate de la doctrine comptable

Les Instituts ont préconisé l'examen par la nouvelle Commission de quatre grands thèmes prioritaires, commentés ci-après:

3.1.1. La présentation économique des états financiers

De l'avis du Conseil, il est essentiel de réaffirmer que la comptabilité a d'abord pour objet de servir d'instrument de gestion. En outre, les politiques de stimulation fiscale par des pratiques comptables contraires à l'image fidèle ont une influence négative sur la qualité des décisions de gestion, d'investissement et de financement. Une réflexion en profondeur devrait dès lors être réalisée au départ notamment d'un inventaire des distorsions que la fiscalité impose aux entreprises en matière d'image fidèle.

La présentation d'une image économique de l'entreprise pourrait être améliorée en partant d'une réflexion nouvelle mettant en cause trois éléments importants de l'information financière:

- une réflexion fondamentale sur le rôle respectif des comptes annuels et des comptes consolidés et l'opportunité d'autoriser l'utilisation de règles d'évaluation différentes dans l'un et l'autre cas;

- la publication obligatoire par les grandes entreprises d'un tableau de flux de trésorerie normalisé;
- la présentation et le contenu des annexes.

3.1.2. La réévaluation du concept de prudence

Dans le contexte belge, le concept de prudence joue depuis longtemps un rôle important; ceci se justifie notamment pour deux raisons: d'abord, la liaison entre la comptabilité et la fiscalité, déjà évoquée ci-dessus, et ensuite, le souci d'éviter des distributions de dividendes qui seraient prélevées sur le capital et les réserves indisponibles.

L'évaluation des entreprises sur la base des états financiers ne donne pas des résultats satisfaisants et très souvent, à juste titre, les dirigeants de sociétés renoncent à l'utilisation des états de synthèse à des fins de gestion.

Le Conseil prône dès lors la réévaluation du concept de prudence et de la notion de réalisation du résultat pour éviter que ces principes n'en arrivent à fausser l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats que doivent fournir les états financiers.

3.1.3. Les différents niveaux de normalisation

On ne peut manquer d'être interpellé par la publication récente des états financiers de certaines sociétés belges ou européennes cotées sur des marchés extérieurs en appliquant les normes US GAAP. Les discussions stériles sur certains aspects de la normalisation comptable internationale risquent de conduire l'Europe à la perte totale de son autonomie dans la définition des règles de l'information financière. A l'heure actuelle, aucune position générale n'a été développée. Le Ministre de l'Economie ou la Commission Bancaire et Financière dans leur domaine de compétence respective ont reconnu l'intérêt de donner des dérogations sur une base individuelle mais une incertitude totale et nuisible doit être constatée.

Les Instituts souhaitent que le législateur belge adopte une position ouverte comme l'est l'économie belge. Ils recommandent d'autoriser pour toute société belge cotée l'utilisation des normes comptables internationales (IAS – dans la mesure où elles sont compatibles avec les normes européennes) pour l'établissement de leurs comptes consolidés.

Par ailleurs, les Instituts supportent les suggestions d'aménagements de la Quatrième et de la Septième directives européennes proposées par la Fédération des Experts-comptables Européens dans une étude récente. En effet, ces adaptations permettraient d'harmoniser l'approche préconisée par les directives européennes et celle proposée par l'IASC.

3.1.4. La procédure comptable

La procédure comptable figurant dans la loi de 1975 est basée sur le concept d'une société « papier ». Le législateur en était lui-même conscient puisqu'il a prévu que, par arrêté royal, certaines dispositions pourraient être modifiées dans le but de garantir la continuité matérielle des journaux et livres ainsi que la régularité et l'irréversibilité des écritures (article 8 de la loi du 17 juillet 1975). La transmission électronique des données modifie de plus en plus le concept des pièces justificatives. De nos jours, l'informatisation est *la règle* et la comptabilité manuelle, *l'exception*.

De l'avis du Conseil, il existe une certaine urgence à mettre au point de nouveaux principes destinés à actualiser le régime comptable en faisant prévaloir les règles substantielles sur une approche strictement formelle. C'est l'ensemble de la procédure comptable qui mérite d'être réétudiée et pas seulement les garanties d'irréversibilité.

Les Instituts estiment que cette réforme de la procédure doit tenir compte des réalités de terrain et devrait être largement discutée avec les professionnels. En particulier, lorsqu'il s'agit d'entreprises petites ou moyennes, la mise en œuvre d'un bon système comptable ne doit pas empêcher de prendre en compte les contraintes administratives des entreprises et des cabinets professionnels qui les assistent.

3.2. Mise en évidence de quelques aspects spécifiques nécessitant une réflexion en Belgique

Les Instituts ont également soumis quelques thèmes que les professionnels souhaiteraient voir étudié par la nouvelle Commission des Normes Comptables:

- l'utilisation de la juste valeur dans le domaine des placements de trésorerie;
- l'évaluation des actifs incorporels (calcul de la valeur d'acquisition,

réévaluation éventuelle, durée de vie et dès lors durée d'amortissement, évaluation du goodwill et reconnaissance du badwill en résultats);

- la comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre d'associations momentanées ou de joint ventures;
- l'évaluation des charges de pension à provisionner et l'identification des situations dans lesquelles une société devrait constituer des provisions pour risques et charges complémentaires au sein de la société;
- l'adoption de règles relatives à l'évaluation des charges d'environnement pour les entreprises belges (la constitution de provisions pour risques et charges écologiques, la définition de dépenses écologiques, la comptabilisation des dépenses écologiques, les informations à mentionner dans l'annexe, les informations à intégrer dans le rapport de gestion);
- la remise en question de la comptabilisation des subsides d'investissement parmi les capitaux propres, l'opportunité (ou non) de prendre ces subsides en considération lors du calcul de l'actif net et le fondement (ou le manque de fondement) en cas d'incorporation de ces subsides au capital de la société;
- l'examen de l'opportunité d'étendre la comptabilisation au bilan des (de certaines) latences fiscales (actives et/ou passives) et d'autres impôts différés, répertoriés actuellement dans l'annexe des comptes annuels;
- l'élargissement des méthodes d'évaluation dans les comptes individuels de la société mère des participations détenues dans ses filiales comprises dans la consolidation en permettant l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence de ces participations;
- l'examen des concepts de changement de méthodes comptables et de changement d'estimations comptables et identification des principales différences;
- l'examen de l'information sectorielle à inclure dans les comptes annuels de manière à assurer une meilleure pertinence de l'information fournie par les entreprises aux tiers;
- une analyse approfondie de la notion de «durable»;
- une réflexion fondamentale à propos de l'information qui est considérée comme utile par les destinataires des comptes annuels dans le cadre de leurs prises de décisions économiques et propositions d'un certain nombre d'adaptations en matière de présentation des états financiers, voire du contenu des rapports de gestion de ces entreprises.

4. CRITERES PME: SEUILS EN MATIERE DE COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDES

4.1. Comptes annuels

Le Journal Officiel des Communautés Européennes publiait le 26 juin une directive du 17 juin 1999 modifiant la Quatrième directive en ce qui concerne les seuils délimitant les entreprises qui peuvent être qualifiées de «petites et moyennes entreprises». Il s'agit de la quatrième révision quinquennale des montants exprimés en euros prévue à l'article 53, § 2 de la Quatrième directive européenne en matière comptable.

Rappelons que la Quatrième directive fixe des critères PME à l'article 11 (présentation abrégée du bilan) et à l'article 27 (présentation abrégée du compte de profits et pertes). A l'occasion de la transposition, en 1983, de la Quatrième directive en droit belge, le législateur n'a pas jugé utile de retenir des critères PME différents pour le bilan et le compte de résultats: seuls les critères fixés l'article 11 de la Quatrième directive ont été transposés dans l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975.

La dernière modification des critères PME repris à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises date de 1995. Pour rappel, l'arrêté royal du 27 avril 1995 a transposé en droit belge les critères définis par la directive 94/8/CE de la manière suivante:

- | | |
|--|------------------|
| • Total du bilan: | 100 millions BEF |
| • Total du chiffre d'affaires (hors TVA): | 200 millions BEF |
| • Personnes occupées, en moyenne annuelle: | 50 |

Les nouveaux seuils fixés par l'article 11 de la Quatrième directive sont les suivants:

- | | |
|---|-----------------|
| • Total du bilan: | 3.125.000 euros |
| • Montant net du chiffre d'affaires: | 6.250.000 euros |
| • Nombre de personnes occupées en moyenne au cours de l'exercice: | 50 |

On peut par conséquent s'attendre à un relèvement des critères PME définis à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 au cours de l'année 2000 en vue de transposer les seuils fixés par l'article 11 de la Quatrième directive dans notre réglementation nationale.

Le Conseil estime qu'il ne devrait y avoir aucune surprise quant aux montants fixés par le législateur belge dans la mesure où l'euro et le franc belge sont, depuis le 1er janvier 1999, l'expression d'une même monnaie.

Notons enfin que dès l'entrée en vigueur de la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés (voir ci-après Première partie, point 1.1 du Chapitre IV), les dispositions contenues dans l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 seront reprises sous l'article 15 du Code des sociétés.

4.2. Comptes consolidés

Lors de la transposition en 1990 de la Septième directive dans le droit comptable belge, le législateur a, dans la mesure autorisée par la directive, opté pour une exemption maximale de l'obligation de consolidation. Il a fixé des critères d'exemption généralement applicables mais également des critères permettant d'exempter un nombre plus important de groupes, applicables aux exercices prenant cours avant le 1^{er} janvier 1999.

Même s'il est difficile de chiffrer l'ampleur du phénomène, il est vraisemblable qu'un nombre plus important de groupes soit tenu d'établir des comptes consolidés en application de l'article 9, § 1^{er} de l'arrêté royal du 6 mars 1990 au 31 décembre 1999. Comme mentionné dans son rapport annuel 1998 (pp. 62-64), le Conseil est convaincu que les réviseurs d'entreprises disposent des compétences nécessaires pour conseiller les entreprises qui doivent établir des comptes consolidés pour la première fois.

L'article 6 de la Septième directive, traitant des critères d'exemption en matière d'établissement de comptes consolidés liés à la taille de l'ensemble consolidé, renvoie aux critères fixés par l'article 27 de la Quatrième directive.

La directive du 17 juin 1999 (JOCE 26 juin 1999) ayant modifié cet article 27, on peut s'attendre à une révision des seuils fixés par l'article 9, § 1^{er} de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises.

Pour rappel, l'arrêté royal du 27 avril 1995 a transposé en droit belge les critères définis par la directive 94/8/CE de la manière suivante:

- | | |
|--|------------------|
| • Total du bilan: | 400 millions BEF |
| • Total du chiffre d'affaires: | 800 millions BEF |
| • Personnes occupées, en moyenne annuelle: | 250 |

Les nouveaux seuils fixés par l'article 27 de la Quatrième directive, applicables à la Septième directive conformément aux dispositions de l'article 6, sont les suivants:

- Total du bilan: 12.500.000 euros
- Montant net du chiffre d'affaires: 25.000.000 euros
- Personnes occupées, en moyenne annuelle: 250

Le Conseil s'interroge sur la pertinence d'élargir les critères à partir de 1999 pour les réduire dès l'année suivante. Compte tenu du contexte, il est d'avis qu'il serait plus logique de postposer l'application des nouveaux critères d'un an. Le Conseil tient en effet à rappeler que l'article 6 de la Septième directive permet aux Etats membres d'introduire les critères au plus tard pour les exercices comptables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2000.

5. EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE

La Cour de Justice européenne a prononcé le 14 septembre 1999 un arrêt clarifiant la portée de l'article 20 de la Quatrième directive européenne en matière comptable traitant de la constitution de provisions pour risques et charges⁽¹⁾.

Dans son arrêt, la Cour rappelle qu'il est obligatoire de constituer une provision pour risques de garantie au titre d'obligations prenant juridiquement naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets ne sont susceptibles de se révéler qu'après la date de clôture de l'exercice.

Selon la Cour de Justice, une provision unique pour l'ensemble de tels risques doit être constituée lorsqu'une évaluation globale de cette provision est le moyen approprié pour assurer l'image fidèle du montant des dépenses qui viendront au passif.

(1) Arrêt de la Cour du 14 septembre 1999 (cinquième chambre) dans l'affaire C-275/97: DE + ES Bauunternehmung GmbH contre Finanzamt Bergheim, JOCE n° C 352 du 4 décembre 1999, p. 7.

En ce qui concerne la méthode et les critères d'évaluation du montant des provisions pour risques et charges à constituer, la Cour estime que, en l'absence de réglementation communautaire en cette matière, ceux-ci doivent être déterminés dans le respect des conditions fixées par la réglementation nationale de la société concernée, à condition toutefois que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société et que le montant des provisions n'excède pas les besoins de ladite société.

Dans une Communication interprétative⁽¹⁾ des directives européennes en matière comptable publiée en 1998, la Commission précisait également que les «provisions pour risques et charges visées à l'article 20, § 1^{er} de la quatrième directive sont destinées à couvrir des pertes probables (découlant de transactions en cours de règlement) et des dettes probables. L'hypothèse sous-jacente est qu'il existe une relation avec un tiers (par exemple: contrat de fournitures ou de services, procédures judiciaires, etc.). Les provisions qui répondent à ce critère doivent être constituées indépendamment des bénéfices ou des pertes de l'exercice, conformément au principe général énoncé à l'article 31, § 1^{er}, points c) bb). En vertu de cette disposition, il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi».

Le Conseil constate que la position de la Cour de Justice européenne corrobore l'avis émis par la Commission des Normes Comptables en 1983 (avis 128/3, bulletin n° 10 de la CNC, avril 1983 p. 12) dans lequel la Commission précisait qu'il faut «tenir compte de toutes les charges et de tous les risques relatifs à l'exercice considéré ou à des exercices antérieurs, lors même qu'ils ne sont connus qu'entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes annuels par le conseil d'administration». Il ressort dès lors de cet avis qu'une provision pour risques et charges doit être constituée au cours de l'exercice pendant lequel le risque est né, même si ce risque n'a été relevé qu'après cette date.

Le Conseil souhaite également profiter de l'occasion pour rappeler que si un événement prend naissance entre la date de clôture du bilan et la date d'arrêté des comptes, il est interdit de le comptabiliser (que ce soit en

(1) Communication interprétative de la Commission Européenne 98/C16/04, JOCE du 20 janvier 1998, pp. 5-12.

constituant une provision pour risques et charges ou autrement) dans les comptes annuels relatifs à l'exercice précédent. Par contre, dans la mesure où le montant de la provision à constituer au cours de l'exercice de surveillance de l'événement est important, il peut s'avérer nécessaire, voire indispensable, que cet événement soit mentionné dans le rapport de gestion de l'entreprise, au même titre que les autres événements importants survenus après la date de clôture de l'exercice. La Commission juridique de l'Institut avait émis un avis dans ce sens en 1993 (Vademecum 1999, p. 633).

Ce n'est que dans la mesure où l'événement survenu après la date de clôture de l'exercice pourrait remettre en question l'hypothèse de continuité retenue pour l'établissement des comptes annuels que les normes et recommandations de révision prévoient la prise en considération de cet événement dans les comptes de l'exercice clôturé (voir à ce propos le § 11 de la recommandation de révision du 3 décembre 1999 en matière de révision d'une entreprise en difficultés).

Ces positions sont cohérentes avec les normes internationales:

- en matière comptable (IAS 10, telle que révisée en 1999)
- en matière d'audit (ISA 560 & ISA 570, telle que révisée en 1999).

6. AIDES MARIBEL *BIS* ET *TER*

Le 4 décembre 1996, la Commission Européenne estimait⁽¹⁾ que la réduction forfaitaire des cotisations de sécurité sociale Maribel *bis* et *ter* était incompatible avec le marché commun conformément aux dispositions de l'article 92, § 1^{er} du traité instituant la Communauté européenne.

En conséquence, la Belgique était tenue:

- de prendre les mesures appropriées pour mettre fin sans délai à l'octroi des réductions de cotisations sociales par l'intermédiaire des aides Maribel *bis* et *ter* et
- de récupérer auprès des entreprises bénéficiaires les aides illégalement versées.

(1) Décision 97/239/CE du 4 décembre 1996, JOCE n° L 95 du 10 avril 1997, pp. 25 à 29.

L'article 2 de cette décision prévoyait par ailleurs que le montant à rembourser devait inclure un intérêt courant jusqu'à la date de remboursement effectif, calculé à compter de la date d'octroi des aides.

Le Gouvernement belge a décidé le 21 février 1997 d'introduire un recours en annulation auprès de la Cour de Justice des Communautés européennes contre la décision de la Commission Européenne⁽¹⁾. La Commission des Normes Comptables a également adressé le 12 mars 1997 un avis relatif au traitement dans les comptes arrêtés pour l'exercice 1996 des aides Maribel *bis* et *ter*⁽²⁾. De l'avis de la Commission des Normes Comptables, il ressort que l'appréciation du risque d'être exposé à un remboursement des réductions complémentaires de cotisations liées aux aides Maribel *bis* et *ter* relève de la responsabilité de l'organe de gestion, compte tenu des déclarations gouvernementales de février 1997 proposant d'atteindre un compromis avec la Commission Européenne en octroyant aux autres entreprises une compensation à l'avenir. Certaines entreprises ont constitué une provision pour risques et charges à l'occasion du premier inventaire suivant cette décision de la Commission Européenne.

Dans une lettre circulaire du 14 février 1997, le Conseil incitait les reviseurs d'entreprises à mettre les responsables d'entreprise en garde contre le risque qu'encouraient les sociétés concernées à la suite de la décision prise au niveau européen. Dans son rapport annuel 1997 (pp. 97-98), il notait aussi que dans la mesure où les aides obtenues entre le 1^{er} juillet 1993 et le 30 juin 1997 étaient importantes, des indications relatives au traitement comptable appliqué aux aides obtenues dans le cadre des aides Maribel *bis* et *ter* devaient être fournies à tout le moins dans l'annexe des comptes annuels.

La Cour de Justice européenne a confirmé par arrêt du 17 juin 1999 que les aides belges Maribel *bis* et *ter* étaient contraires au traité de l'Union Européenne⁽³⁾. Le législateur belge a dès lors été contraint de rédiger un projet de loi portant des dispositions sociales et diverses⁽⁴⁾ visant l'exécution de la décision européenne.

(1) JOCE C 131 du 26 avril 1997.

(2) Avis 175/1, publié ultérieurement dans le *Bulletin* n°43 de la CNC, mars 1998, pp. 41 à 50.

(3) JOCE n° C 246 du 28 août 1999, p. 2.

(4) Chambre (50^e législature), documents 297/1 du 30 novembre 1999 et 297/14 du 15 décembre 1999.

L'article 103 de la loi du 24 décembre 1999 portant des dispositions sociales diverses (*Moniteur belge*, 31 décembre 1999, 3^e édition) énonce les conditions de remboursement des entreprises ayant bénéficié d'aides Maribel *bis* et *ter* entre le 1^{er} juillet 1993 et le 30 juin 1997.

De cet article, il ressort que la règle des «minimis»⁽¹⁾ permet de réduire le montant des remboursements, voire d'exempter certaines entreprises de tout remboursement. Les entreprises qui doivent rembourser des aides Maribel *bis* et *ter* recevront un document de l'ONSS les invitant à payer la somme due avant le 1^{er} avril 2000. Cette somme comprendra un intérêt de retard de 6,37 % l'an, qui court depuis le trimestre concerné par l'aide Maribel. Enfin, les montants à payer sont assimilés à des cotisations de sécurité sociale et doivent par conséquent *a priori* être comptabilisés parmi les comptes 62 du plan comptable.

Dans une lettre circulaire du 31 janvier 2000, le Conseil a souhaité attirer l'attention sur le fait que, à son avis:

- les entreprises qui avaient constitué une provision pour risques et charges en 1996 et qui l'avaient maintenue dans leurs comptes doivent solder cette provision et comptabiliser une dette sociale vis-à-vis de l'ONSS;
- les entreprises qui n'avaient pas constitué de provisions risques et charges alors qu'elles ont bénéficié d'aides Maribel *bis* et *ter* doivent comptabiliser le montant de leur dette sociale vis-à-vis de l'ONSS.

Lors de sa réunion du 9 février 2000, la Commission des Normes Comptables a adopté un avis 175/2 relatif à la problématique du remboursement des aides Maribel *bis* et *ter*, confirmant la position prise par le Conseil dans sa lettre circulaire du 31 janvier 2000.

De cet avis, il ressort que les entreprises concernées par l'article 103 de la loi du 24 décembre 1999 doivent comptabiliser, dans les comptes annuels arrêtés pour l'exercice 1999, le montant dû à l'ONSS parmi les charges de

(1) La Commission Européenne admet qu'une aide accordée par un Etat membre dont le montant maximal est de 4.033.990 BEF (100.000 EUR) sur une période de 3 ans ne constitue pas une aide contraire au Traité de Rome (règle dite des «minimis»). Etant donné que la durée d'application du plan Maribel *bis* et *ter* porte sur une période de 4 ans (du 1^{er} juillet 1993 au 30 juin 1997) alors que la règle des minimis porte sur une période de 3 ans, il est effectué une proportionnelle afin de déterminer quel est le montant maximal compatible avec le Traité de Rome.

l'exercice dans la mesure où celles-ci n'ont pas été prises en charges antérieurement sous la forme d'une provision pour risques et charges.

Une circulaire ONSS est également attendue dans les premiers mois de l'an 2000.

7. MODIFICATIONS DE L'ARRETE ROYAL DU 25 NOVEMBRE 1991 RELATIF A LA PUBLICITE DES ACTES ET DOCUMENTS DES SOCIETES ET ENTREPRISES

L'arrêté royal du 25 novembre 1991 relatif à la publicité des actes et documents des sociétés et des entreprises a été modifié en 1999 à deux reprises:

- par l'arrêté royal du 13 décembre 1999 (*Moniteur belge*, 21 décembre 1999);
- par l'arrêté royal du 14 décembre 1999 (*Moniteur belge*, 24 décembre 1999, 2^e édition).

Ces deux arrêtés royaux sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2000.

Trois amendements concernent directement la profession:

- la possibilité pour les entreprises de déposer des pièces destinées au dossier des entreprises tenus par les greffes des tribunaux de commerce, par le canal informatique;
- le dépôt des comptes annuels et consolidés dans n'importe quel siège de la Banque Nationale de Belgique;
- le remplacement des microfilms reprenant les comptes annuels (statutaires et consolidés) déposés auprès de la Banque Nationale de Belgique par un cd-rom.

7.1. Nouvelles modalités de dépôt d'actes et de documents

Jusqu'à présent ces pièces étaient reçues par les greffes des tribunaux de commerce, conservées et mises à la disposition des tiers, sur support papier. L'arrêté royal du 25 novembre 1991 permet de tenir à partir du 1^{er} janvier 2000 les dossiers précités non seulement sur papier, mais également sur support informatique.

Le Conseil estime que ce changement devrait permettre la mise à jour plus rapide du dossier des entreprises, et ce en particulier entre les mois de mai et de septembre de chaque année. Il espère que le législateur modifiera ultérieurement l'arrêté royal du 25 novembre 1991 pour permettre le dépôt des comptes annuels et consolidés auprès de la Banque Nationale au travers d'une transmission électronique sécurisée.

7.2. Dépôt des comptes annuels et consolidés dans n'importe quel siège de la Banque Nationale de Belgique

Conformément aux dispositions de l'article 11, § 1^{er}, alinéa 3 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991, les entreprises devaient déposer leurs comptes annuels ou consolidés auprès du siège de la Banque Nationale de Belgique correspondant au Tribunal de commerce auprès duquel leur dossier est tenu.

Désormais, les entreprises pourront choisir le siège de la Banque Nationale de Belgique auprès duquel elles déposeront leurs comptes annuels et consolidés, étant entendu que les copies des comptes sont de toute façon disponibles auprès de l'ensemble des sièges de la Banque Nationale de Belgique, quel que soit le siège où ils ont été déposés (article 7 de l'arrêté royal du 13 décembre 1999 modifiant l'article 11 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991). La liste des 15 sièges de la Banque Nationale de Belgique a par ailleurs été publiée dans le *Moniteur belge* du 28 décembre 1999.

Le Conseil se réjouit de cette modification qui répond à un besoin de simplification des démarches administratives dans le chef des professionnels, chargés par les responsables des entreprises du dépôt des comptes annuels et consolidés. Cet arrêté royal contribuera certainement à la réduction des contraintes administratives souhaitées par le Gouvernement nouvellement mis en place.

7.3. Remplacement des microfilms de la BNB par un cd-rom «image»

L'article 21 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 stipulait que la Banque Nationale de Belgique devait mettre à la disposition de tout tiers intéressé, les comptes annuels et consolidés, ainsi que les autres documents

déposés auprès de la Centrale des bilans en application de l'article 80 lois soc. et de l'article 76 de l'arrêté royal du 6 mars 1990, sous deux formes différentes: les microfilms et la version papier. En outre, la Banque Nationale commercialise depuis quelques d'années un cd-rom utilisable au titre de base de données.

Dorénavant, la Centrale des bilans remplacera les microfilms par des cd-rom «image». Une version papier de l'information reprise sur le cd-rom «image» pourra également être obtenue par tout tiers intéressé (article 21 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991, tel que modifié par l'arrêté royal du 14 décembre 1999). A terme, la Centrale des bilans espère diffuser cette information au travers du réseau Internet.

Ce cd-rom «image» contiendra toute l'information déposée auprès de la BNB en vertu de l'article 80 lois soc. Ce cd-rom coexistera avec le cd-rom «banque de données» dont le contenu est inchangé.

Le Conseil souhaite rappeler que le cd-rom «banque de données» commercialisé par la BNB ne reprend malheureusement que des informations chiffrées et ne permet dès lors pas à son utilisateur de porter un jugement sur la qualité de l'information chiffrée disponible.

Il se félicite par contre de l'initiative de remplacer les microfilms par les cd-rom «image» dans la mesure où l'accès à l'information complète déposée par les entreprises auprès de la Banque Nationale (y compris le rapport de gestion et l'attestation du reviseur d'entreprises) sera plus aisément consultable qu'autrefois.

III. CONSEIL D'ENTREPRISE

1. Rapport de révision sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise
2. Exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés – Accord du conseil d'entreprise

1. RAPPORT DE REVISION SUR LES COMPTES D'UNE SUCCURSALE AYANT UN CONSEIL D'ENTREPRISE

Selon l'article 17 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise, l'information annuelle aux conseils d'entreprise comprend notamment un exemplaire du bilan et du compte de résultats, de l'annexe, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport du reviseur.

La mission du reviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise est décrite à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948; en particulier, celui-ci doit faire rapport sur les comptes annuels et le rapport de gestion «conformément à l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales».

La question a été posée de savoir si le reviseur d'entreprises désigné auprès du conseil d'entreprise de la succursale belge d'une entreprise étrangère doit faire rapport sur les comptes de la succursale dans la forme prévue à l'article 65 précité et conformément aux normes générales de révision.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil souhaite tout d'abord rappeler que le conseil d'entreprise d'une succursale a le droit de recevoir:

- les comptes annuels (et le cas échéant, les comptes consolidés) de la société étrangère, dans la forme dans laquelle ces comptes sont établis, contrôlés et publiés à l'étranger; en application de l'article 198, § 2, 2° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales; ces documents doivent d'ailleurs également être déposés à la Banque Nationale de Belgique;
- le rapport du contrôleur légal des comptes annuels de la société dans son ensemble à l'étranger;
- les comptes de la succursale elle-même.

En ce qui concerne la succursale, le Conseil observe que celle-ci est également soumise à la législation comptable belge (article 1^{er} de la loi comptable). On peut se demander si les comptes que la succursale doit par conséquent établir, doivent être considérés comme des «comptes annuels» au sens de l'article 65 lois soc., sur lequel le réviseur devrait faire rapport conformément aux normes générales.

Selon le Conseil, les comptes de la succursale ne peuvent pas être considérés comme de véritables comptes annuels au sens juridique du terme. Toutefois, les comptes de la succursale répondent en substance à la notion de compte annuel. Le Conseil est dès lors d'avis que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer de façon explicite sur cette information dans son rapport au conseil d'entreprise. Certes, son attestation ne couvrira pas tous les éléments qui sont énumérés à l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Il se limitera à exprimer son opinion sur l'image fidèle des comptes et sur le respect de la législation comptable. Le réviseur peut délivrer une attestation distincte sur les comptes de la succursale en s'inspirant de la première partie de l'attestation standard du commissaire.

Il peut également opter pour une autre solution consistant à inclure une section spécifique dans son rapport de certification sur l'information économique et financière au conseil d'entreprise comprenant son attestation sur les comptes de la succursale.

2. EXEMPTION DE L'OBLIGATION D'ETABLIR DES COMPTES CONSOLIDES – ACCORD DU CONSEIL D'ENTREPRISE

Lorsqu'une entreprise fait usage de l'exemption d'établir des comptes consolidés en raison du fait que ceux-ci ne seraient qu'une sous-consolidation d'un groupe plus important (article 8, § 1^{er} de l'arrêté royal du 6 mars 1990), ceci ne signifie pas automatiquement que le conseil d'entreprise ne doit pas recevoir ces données. Le conseil d'entreprise doit marquer son accord expressément avec le fait que la société ne lui communique pas des comptes consolidés au niveau de la société où il est constitué (article 17, alinéa final de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise).

La question a été posée de savoir dans quelle mesure le conseil d'entreprise doit renouveler cette exemption chaque année ou si l'accord peut être considéré comme valable pour une période plus longue.

La décision de faire usage de l'exemption de sous-consolidation, déterminée à l'article 8, § 1^{er} de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, doit être prise par l'assemblée générale. Conformément à l'article 8, § 2 de cet arrêté royal, la décision de l'assemblée générale est valable pour deux années; à l'issue de ce terme, elle doit être renouvelée. Par contre aucune indication similaire n'est fournie en ce qui concerne le conseil d'entreprise.

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a considéré que l'autorisation de ne pas fournir une telle information doit être explicite et renouvelée chaque année. Il est en effet logique que le conseil d'entreprise ait la possibilité d'évaluer la situation régulièrement et d'estimer dans quelle mesure la communication d'autres informations est considérée comme équivalente. En pratique, ceci devrait signifier que le conseil d'entreprise déciderait par exemple en mai 1999 dans quelle mesure il peut marquer son accord avec l'absence d'établissement de comptes consolidés à la fin de l'exercice 1999.



IV. REVISION ET DROIT DES SOCIETES

1. Evolution du droit des sociétés
 - 1.1. Code des sociétés
 - 1.2. Cession forcée de titres
2. Recommandations de révision
 - 2.1. Entreprises en difficultés
3. Rôle du commissaire-reviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse
 - A. Les travaux de révision ont pu être terminés et l'attestation se conclut sans réserve, ni paragraphe explicatif
 - B. Les travaux de révision n'ont pas pu être terminés
 - C. Les comptes annuels appellent des réserves ou l'ajout d'un paragraphe explicatif dans le rapport du commissaire-reviseur
4. Contenu du rapport de révision en cas d'infraction au droit des sociétés
5. Fin du mandat de commissaire-reviseur en cas de faillite
6. Droit d'information d'un administrateur vis-à-vis du commissaire
7. Lutte contre la corruption et le blanchiment
8. Réglementation des plans de stock options
 - 8.1. Personnes autorisées à effectuer la mission
 - 8.2. Objet de la mission
9. Transformation d'une société
 - 9.1. Modification des normes
 - 9.2. Associations d'assurance mutuelle
10. Contrôle des ASBL

1. EVOLUTION DU DROIT DES SOCIETES

1.1. Code des sociétés

La loi du 7 mai 1999 instituant le Code des sociétés a été publiée au *Mouiteur belge* du 6 août 1999. Elle entrera en vigueur à une date à déterminer par arrêté royal et au plus tard 18 mois après sa publication (article 25).

Ce texte revêt une importance particulière pour les reviseurs d'entreprises dans la mesure où il réunit l'ensemble des dispositions relatives aux comptes annuels, au rapport de gestion et aux formalités de publicité, ainsi qu'aux comptes consolidés, rapport de gestion consolidé et publicité de ces documents (titre VI du livre IV), de même que l'ensemble des dispositions relatives au contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés (titre VII du livre IV).

► *Coordination du droit comptable*

Sous réserve de quelques exceptions, la coordination n'apporte aucune modification de fond significative au texte antérieur. Toutefois, l'inclusion des principales dispositions du droit comptable dans le Code des sociétés s'écarte des points de vue défendus dans les travaux préparatoires de la loi du 17 juillet 1975 qui tentaient de donner corps à une approche fondée sur la notion d'entreprise. En situant l'information comptable dans le cadre global du Code des sociétés, le législateur paraît s'écarter de cette conception. Sans prendre position sur les conceptions théoriques qui peuvent être à la base de cette évolution, le Conseil constate que la codification rationalise l'ensemble du processus d'information des parties concernées par le devenir de l'entreprise. Ainsi, les règles d'information du conseil d'entreprise sont également coordonnées dans le chapitre IV du livre IV du Code des sociétés qui traite du contrôle de l'information fournie au conseil d'entreprise par le reviseur d'entreprises.

Par ailleurs, on observera avec intérêt l'inclusion dans le Code des sociétés des règles essentielles relatives aux comptes consolidés. Les lois coordonnées sur les sociétés commerciales avaient progressivement assimilé le concept de sociétés-mères et sociétés-filiales, mais s'abstenaient de faire la moindre référence à l'information des actionnaires et des tiers par les comptes consolidés. Il en va autrement aujourd'hui. L'article 118 du Code dispose que «*les comptes annuels consolidés sont établis par l'organe de gestion de la société*» de la même

manière que l'article 92 dispose que «chaque année les gérants ou les administrateurs dressent un inventaire et établissent les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi.»

La coordination de la loi appelle également une nouvelle coordination des arrêtés royaux d'exécution. Ceci concerne très directement l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, ainsi que l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Même si la compétence au sein du Gouvernement et les avis préalables de la Commission des Normes Comptables et du Conseil Central de l'Economie ne sont pas modifiés, on peut penser que le législateur envisagera une nouvelle présentation des textes existants. Cette modification, pour formelle qu'elle soit, imposera cependant une plus grande attention de la part des professionnels pour éviter toute erreur d'interprétation des normes existantes.


► *Coordination du statut du commissaire-reviseur*

Le titre VII du Livre IV relatif au contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés réunit des dispositions qui vont bien au-delà de celles qui figuraient antérieurement dans les lois coordonnées. En particulier, le Code a inclus dans son dispositif:

- l'article 33, § 2 de la loi créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif aux représentants permanents d'une société de révision (article 132);
- les dispositions de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatives au contrôle des comptes consolidés (articles 145 à 148);
- les articles 15bis à 15quinquies de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie telle que modifiée par la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat (articles 151 à 160);
- article 17bis de la loi du 17 juillet 1975 relatif au collège des commissaires dans une intercommunale (article 874);

Le Conseil a demandé à la Commission juridique de faire une analyse approfondie de ces textes pour identifier les modifications éventuelles des dispositions légales.

La table de concordance des missions dévolues au commissaire-reviseur s'établit comme suit:



Dénomination de la mission de contrôle	Anciennement
Commissaire-reviseur (statut)	64-65 LC
Contrôle des comptes annuels	64-65 LC
Contrôle des comptes consolidés	AR 6/3/1990
Contrôle de l'information des conseils d'entreprise	Loi 20/9/1948
Apport en nature	29bis/34 LC
Quasi-apport	29quater LC
Participation à l'assemblée et réponse aux questions	70ter LC
Convocation de l'assemblée des actionnaires	73 LC
Convocation de l'assemblée des obligataires	91 LC
Acompte sur dividende	77ter LC
Emission sous le pair	33bis LC
Limitation du droit de préférence	34bis LC
Limitation en faveur d'une personne déterminée	34bis § 4 LC
Emission en faveur du personnel	52septies LC
Emission publique d'actions	34 LC
Conversion d'obligations en actions	101octies LC
Modification de l'objet social	70bis LC
Cession forcée de titres	190quinquies LC
Fusion	174/1 LC
Scission	174/26 LC
Transformation	165-167 LC
Dissolution	178bis LC
Clôture de liquidation	188 LC
Conflit d'intérêts	60/60bis LC

1.2. Cession forcée de titres

L'article 190quinquies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (513 du Code des sociétés) prévoit que toute personne physique ou morale qui, agissant seul ou de concert, détient 95 % des titres conférant le droit de vote d'une société anonyme, n'ayant pas fait ou ne faisant pas publiquement appel à l'épargne, peut faire offre de reprise portant sur la totalité des titres conférant le droit de vote de cette société. Le texte de la loi prévoit également que le Roi peut réglementer l'offre de reprise et notamment déterminer la procédure à suivre et les modalités de fixation du prix. Tel est l'objet de l'arrêté royal du 3 mai 1999 (*Moniteur belge*, 2 juillet 1999).

L'arrêté royal s'applique exclusivement aux sociétés qui ne font pas appel publiquement à l'épargne puisqu'une autre procédure est prévue pour les sociétés publiques. L'opération doit faire l'objet d'un rapport écrit

Toute forme	SPRL	SA/SCA	Coopérative	GIE
130-140				
141-144				
145-150				
151-164				
	219/313	444/602	395/423	844
	220	445	396	
	272/274/284	538/540/554	411/412	
	268	532		
	293	569		
		618		
		582		
		596		
		598		
		609		
		590		
		591		
	287	559	413	
		513 (AR)		
695/708				
731/746				
777			436	
181				853
194				
	259	523/524		

et circonstancié de l'offrant. Ce rapport contiendra tous les renseignements nécessaires pour que les propriétaires de titres de la société visée puissent porter un jugement fondé sur l'opération. L'article 4, § 2 détermine le contenu minimal de ce rapport.

L'article 5 de l'arrêté royal prévoit en outre que deux documents doivent être joints au rapport circonstancié de l'offrant:

« 1. un rapport établi par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable inscrit au tableau des experts-comptables externes de l'Institut des Experts-Comptables. Dans ce rapport, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable se prononce sur la pertinence au regard des critères d'évaluation usuellement retenus, de la ou des méthodes d'évaluation utilisées par l'offrant pour évaluer la société et justifier le prix; le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable indique, en outre, s'il estime que le prix sauvegarde ou non les intérêts des propriétaires de titres.

2. *L'avis du conseil d'administration de la société visée indiquant qu'à son opinion le rapport établi par l'offrant ne présente pas de lacunes ou ne contient pas d'informations susceptibles d'induire en erreur les titulaires de titres de la société visée. Cet avis doit en outre contenir l'appréciation du conseil d'administration à propos du rapport du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable visé sous 1°. Il doit enfin indiquer s'il estime que le prix permet ou non de sauvegarder les intérêts des porteurs de titres.*»

► *Objet de la mission*

La structure de l'arrêté royal permet de conclure très clairement qu'il n'appartient pas au réviseur d'entreprises de déterminer lui-même la valeur du titre. Il doit se prononcer sur la pertinence de la ou des méthodes d'évaluation utilisées. On peut penser qu'il devra également s'exprimer sur la bonne application de la ou des méthodes retenues. Dès lors, le réviseur d'entreprises devra se prononcer sur les éléments suivants :

- la méthode utilisée conduit-elle à un critère d'évaluation usuellement retenu?
- la méthode d'évaluation est-elle pertinente pour évaluer la société?
- la méthode d'évaluation est-elle correctement appliquée?
- le prix découlant des méthodes appliquées sauvegarde-t-il ou non les intérêts des propriétaires de titres? En ce qui concerne la dernière exigence, la loi ne fait aucune distinction entre les propriétaires de titres qui doivent être cédés et les actionnaires qui font l'offre de reprise.

Une réflexion sur l'application technique de l'arrêté royal du 3 mai 1999 est nécessaire. Elle a été entreprise dès l'exercice en cours et devrait déboucher sur un rapport dans le courant de l'exercice prochain.

► *Compatibilité avec la fonction de commissaire*

La question a été posée de savoir dans quelle mesure le commissaire de la société pourrait effectuer le rapport prévu par l'arrêté royal. Contrairement à de nombreuses autres dispositions du droit des sociétés, ce texte ne fait pas allusion aux commissaires. Il se réfère seulement à l'intervention d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable. Compte tenu de la similitude entre cette mission et d'autres missions apparaissant dans le droit des sociétés, on pourrait conclure à la compatibilité de cette mission avec les fonctions de commissaire. A l'inverse, on pourrait tirer argument du fait

que le commissaire n'a pas été expressément mentionné, alors qu'il est spécifiquement visé par d'autres dispositions du droit des sociétés (apports en nature, fusions, transformations, liquidations, ...). Le Conseil estime qu'une réflexion d'ensemble est souhaitable à propos des missions dans lesquelles le réviseur d'entreprises doit faire rapport sur la façon dont les dirigeants ont évalué les titres de la société.

2. RECOMMANDATIONS DE REVISION

2.1. Entreprises en difficultés

Au cours de l'exercice, le Conseil a approuvé une recommandation de révision relative aux entreprises en difficultés. Cette recommandation entre en vigueur le 1^{er} janvier 2000. Elle se substitue à la circulaire C007/1982 (Rapport 1982, p. 61) ainsi qu'à la circulaire du 18 avril 1995 (Rapport 1995, p. 117). Par ailleurs, la recommandation tient compte de la norme internationale d'audit ISA 570, telle qu'elle fut modifiée en 1999.

Depuis le Forum du révisorat de novembre 1995, l'Institut a consacré de nombreux travaux à la problématique des entreprises en difficultés⁽¹⁾. De son côté, le Conseil Supérieur du Révisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable a émis le 20 juin 1996 une recommandation relative au rôle préventif des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière d'entreprises en difficultés.

Le rôle du commissaire-réviseur dans de telles entreprises est souvent mal compris par les utilisateurs des rapports révisoraux. Cette situation est clairement décrite dans le Livre vert de la Commission européenne qui souligne: «Il ressort de plusieurs enquêtes qu'une grande partie du public attend du rapport du contrôleur légal qu'il garantisse la bonne santé financière de l'entreprise.» (§ 3.14). La Commission européenne ajoute cependant que ni les administrateurs, ni les contrôleurs légaux ne peuvent garantir la bonne santé financière d'une entreprise, mais qu'il semble raisonnable d'escompter que les administrateurs fassent savoir publiquement si, de leur point de vue, celle-ci dispose de ressources financières adéquates lui permettant de

(1) Voyez notamment «Le rôle du commissaire-réviseur vis-à-vis de la continuité de l'exploitation», *Réflexions et Opinions*, IRE 6/1996.

poursuivre son activité et de la même manière, qu'il paraît légitime d'attendre des contrôleurs légaux qu'ils testent le bien-fondé de ce jugement et fassent publiquement connaître leurs conclusions (§ 3.12).

A la suite du Forum du Revisorat de 1995, le Conseil de l'Institut a suggéré au Ministre de la Justice de modifier le droit des sociétés afin de transposer dans le droit positif certaines suggestions émises au cours du Forum. (Voyez Rapport annuel 1996, p. 104). Il s'agissait tout d'abord de préciser les responsabilités respectives des administrateurs et des commissaires. Il s'agissait ensuite d'introduire une procédure interne d'alerte par laquelle le commissaire-reviseur pourrait sensibiliser les dirigeants à une évolution dangereuse de la situation financière. Ces travaux ont conduit à la modification du droit des sociétés par la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire.

Compte tenu du nouveau contexte légal, ainsi que des travaux de révision en cours de la norme internationale d'audit ISA 570, le Conseil attachait une grande importance à l'approbation d'une recommandation de révision couvrant l'ensemble des problèmes posés par l'audit d'une entreprise en difficultés.

► *Engagement relatif à la continuité*

Un des points les plus difficiles consistait à voir quelle est la portée de l'engagement pris tant par les dirigeants que par les commissaires-reviseurs en matière de continuité. Le principe est que l'hypothèse de continuité d'exploitation, qui est à la base des règles d'évaluation dans les comptes annuels, suppose que l'entreprise soit en mesure de poursuivre ses activités pendant un avenir prévisible. La notion d'avenir prévisible n'est pas précisée dans un texte légal quelconque.

Lors du Forum du Revisorat, un consensus s'est établi pour retenir une période minimale de douze mois. Ce critère est également retenu au plan international. Toutefois, la question s'est rapidement posée de savoir quel devait être le point de départ de ce délai. Trois possibilités principales étaient offertes:

- la date de clôture de l'exercice (IAS 1.24);
- la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration de l'entreprise (Livre vert CE 3.21);
- la date de l'assemblée générale.

Après avoir étudié la question de façon approfondie, le Conseil a considéré qu'il y avait lieu de retenir le délai fixé dans la doctrine internationale. Ceci rejoint d'ailleurs la norme internationale d'audit ISA 570. Toutefois, il y a lieu d'observer que ce délai de douze mois est un minimum. Ainsi, les éléments connus à la fin des travaux de contrôle doivent être examinés, même si leurs effets peuvent se produire au-delà de cette période de douze mois. En fonction des circonstances concrètes auxquelles la société est confrontée, le réviseur d'entreprises pourrait être amené à examiner plus en détail avec les dirigeants s'il existe à leur connaissance des éléments susceptibles de faire naître un doute sur la continuité de l'exploitation au-delà de la période normale de douze mois. Il tiendra compte de tous ces éléments lorsqu'ils sont portés à sa connaissance avant la fin de ses principaux travaux de contrôle, c'est-à-dire au moins jusqu'à l'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration (NGR 3.15).

► *Responsabilités des dirigeants et du réviseur*

La recommandation analyse en détail les responsabilités respectives des dirigeants et du commissaire-réviseur. C'est à l'organe d'administration de l'entreprise qu'il appartient de déterminer les règles d'évaluation et de justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion lorsque l'article 77, alinéa 4 *in fine* des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (article 96, 6° du Code des sociétés) s'applique. La responsabilité du réviseur consiste à évaluer le jugement des dirigeants sur la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités. L'absence d'une remarque sur la continuité dans le rapport de révision ne peut cependant être interprétée comme une garantie quelconque relative à la continuité de l'exploitation.

Dans son avis sur le projet de recommandation, le Conseil Supérieur des Professions Economiques soulignait qu'il existe un risque d'appréciation erronée de la responsabilité du commissaire-réviseur. Il engageait l'Institut à donner une large publicité à l'approbation de la recommandation en vue de dissiper cet «*expectation gap*».

► *Aspects techniques et rapport*

La section IV de la recommandation impose au commissaire-réviseur de revoir la pertinence de son programme de travail dès l'instant où des circonstances ou événements importants font apparaître un risque significatif

pour la continuité de l'entreprise. En particulier, il doit s'assurer que les dirigeants sont conscients des risques spécifiques qui pèsent sur la continuité des activités ou d'une partie des activités et le cas échéant, lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise. Cette obligation devra être formalisée selon les dispositions de l'article 64*ter*ies, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (article 138 du Code des sociétés). La recommandation envisage également les obligations du commissaire-reviseur lorsqu'un plan de redressement est élaboré, lorsqu'une chambre d'enquête commerciale a ouvert un dossier concernant la société et lorsque l'entreprise envisage d'inscrire la restructuration dans le cadre d'un concordat judiciaire.

La section V détermine, en conformité avec les normes internationales, les travaux de révision complémentaires à mettre en œuvre lorsque, en fin d'exercice, le commissaire-reviseur estime qu'il y a lieu d'émettre des doutes sur la pertinence du postulat de continuité de l'exploitation. Parmi les procédures additionnelles, l'obtention de déclarations écrites des dirigeants peut revêtir une importance particulière, ainsi que ceci est déjà souligné par la recommandation du 6 juin 1997 relative aux déclarations de la direction (point B de l'annexe).

La recommandation examine de façon détaillée les différents aspects relatifs à l'attestation des comptes annuels et des comptes consolidés. Des propositions spécifiques sont avancées en ce qui concerne la rédaction du rapport en distinguant les différentes situations qui peuvent être rencontrées.

Enfin, la dernière section de la recommandation traite des différents éléments qui sont susceptibles d'influencer la seconde partie du rapport de révision, en particulier le non respect des règles du droit des sociétés.

3. ROLE DU COMMISSAIRE-REVISEUR FACE AUX COMMUNIQUEES SEMESTRIELS ET ANNUELS DES SOCIETES COTEES EN BOURSE

L'arrêté royal du 3 juillet 1996 relatif aux obligations en matière d'informations périodiques des émetteurs dont les instruments financiers sont inscrits au premier marché d'une bourse de valeurs, tel que modifié par

l'arrêté royal du 13 janvier 1997, impose aux sociétés de publier des rapports semestriels et annuels relatifs à leurs activités et à leurs résultats. Un communiqué concerne la situation à la moitié de l'exercice tandis que l'autre porte sur les résultats de l'année écoulée.

L'article 2, § 1^{er} de l'arrêté royal régit le *communiqué portant sur le premier semestre* de l'exercice qui doit être rendu public, dans les trois mois qui suivent le semestre considéré. Il est également prévu dans le paragraphe 7 du même article 2 que: «*Lorsque les informations comptables ont été vérifiées par le commissaire-reviseur de la société, le rapport établi par celui-ci et, le cas échéant, ses réserves, sont reproduits intégralement. Si les informations comptables n'ont pas été vérifiées par le commissaire-reviseur, le rapport semestriel le mentionne expressément.*»

Pour autant qu'il y soit invité par les dirigeants, le commissaire-reviseur mettra en œuvre un examen limité des informations comptables et financières figurant dans le communiqué semestriel et déposera à ce sujet un rapport approprié conforme à la recommandation du 5 janvier 1993 relative à la mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par un commissaire-reviseur.

La forme, le contenu et le contrôle du *communiqué annuel* sont réglementés par l'article 3bis de l'arrêté royal qui a été modifié par l'arrêté royal du 17 décembre 1998 (*Moniteur belge*, 16 janvier 1999). Il n'est pas possible d'assimiler le rapport à établir sur le communiqué de la société à propos des comptes à mi-exercice avec le communiqué relatif à un exercice clôturé. Le communiqué relatif aux comptes de fin d'exercice sera normalement publié à un moment où les travaux de révision sont substantiellement avancés, voire dans certains cas complètement terminés. Sauf cas exceptionnel, il ne serait dès lors pas raisonnable d'appliquer des règles identiques à celles qui prévalent à mi-exercice.

Une différence importante entre les communiqués semestriels et annuels réside dans la manière de communication de l'opinion du commissaire-reviseur: dans le premier cas, «*le rapport établi par celui-ci et, le cas échéant ses réserves sont reproduits intégralement*». Dans le second cas «*le communiqué précise si le rapport du commissaire-reviseur a fait ou non état de réserves. Si le rapport a fait état de réserves, celles-ci doivent être intégralement reproduites dans le communiqué annuel*».

Cette différence est essentielle car elle pose la question de savoir si l'opinion du commissaire peut être jointe lorsque son rapport de révision n'a pas été formellement signé et remis à la société. Or, cette situation sera fréquente compte tenu du délai souvent très réduit entre le moment de l'arrêt des comptes annuels et la publication du communiqué. L'expérience révèle que les sociétés demandent souvent au commissaire de communiquer son opinion fut-elle partielle ou provisoire, ce qui pose quelques problèmes qui font l'objet de l'avis suivant du Conseil.

De l'avis du Conseil, il y a lieu de poser comme premier principe que le communiqué ne peut pas comprendre l'opinion du commissaire-reviseur si celui-ci n'a pas confirmé *par écrit* au conseil d'administration la teneur de son opinion. Cette déclaration, distincte du rapport de révision adressé à l'assemblée générale, devra porter sur la concordance des informations comptables du communiqué avec les comptes annuels. Si une telle déclaration est établie, le commissaire-reviseur la rédigera en forme brève en tenant compte de l'objectif particulier du communiqué annuel.

La notion d'information comptable couvre aussi bien les données chiffrées que les commentaires liés à ces chiffres. Le commissaire-reviseur s'assurera de la pertinence des informations comptables⁽¹⁾ et du fait que les informations importantes ne sont pas omises.

En ce qui concerne le contenu de la déclaration distincte, le Conseil estime nécessaire de distinguer plusieurs hypothèses:

- les travaux sont terminés et se concluent sans réserve;
- les travaux sont substantiellement avancés mais n'ont pu être clôturés;
- des réserves devront être formulées, que les travaux soient ou non terminés.

(1) «Les données chiffrées sont présentées sous forme de tableau. Elles doivent indiquer au moins le montant net du chiffre d'affaires, le résultat d'exploitation, le résultat financier, le résultat courant, le résultat exceptionnel, ainsi que le résultat avant et après impôts. Ces notions sont à entendre au sens des dispositions nationales auxquelles la société est soumise, qui sont prises en exécution des directives de la Communauté européenne.» (articles 36*bis* et 2, § 3 combinés de l'arrêté royal du 3 juillet 1996 relatif aux obligations en matière d'information périodique des émetteurs dont les instruments financiers sont inscrits au premier marché et au nouveau marché d'une bourse de valeurs mobilières).

A. Les travaux de révision ont pu être terminés et l'attestation se conclut sans réserve, ni paragraphe explicatif

Dans certains cas, le communiqué sera publié alors que les travaux de révision ont pu être complètement terminés. Il y a lieu de rappeler que, selon le paragraphe 3.15.1. des Normes Générales de Révision «le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels qu'arrêtés par le conseil d'administration ou les gérants en vertu des articles 77, 107, 137 ou 158 lois soc. Dès lors, le rapport du réviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration».

A.1. Le rapport de révision a été signé et remis à la société

Si le rapport de révision a pu être signé et remis à la société avant la publication du communiqué, le commissaire-reviseur examinera le contenu du communiqué pour s'assurer que les informations comptables concordent avec les comptes annuels ou consolidés sur lesquels il a fait rapport. Il confirme le résultat de cet examen par écrit.

On rappellera que la signature du rapport de révision est toujours postérieure à la décision du conseil d'administration qui arrête les comptes annuels et approuve le rapport de gestion.

Dans cette hypothèse, l'organe d'administration pourra inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle:

«Le commissaire-reviseur a attesté les comptes annuels sans réserve et a confirmé que les informations comptables reprises dans le communiqué n'appellent aucune réserve de sa part et concordent avec lesdits comptes annuels.»

A.2. Le rapport de révision n'a pas encore été signé

Dans certains cas, le rapport du commissaire-reviseur ne pourra être signé nonobstant le fait que les comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe) ont été arrêtés par le conseil d'administration et les travaux d'audit de ces comptes annuels ont été également terminés. Une des raisons de l'impossibilité de signer le rapport de révision pourrait être par exemple le fait que le rapport de gestion n'a pas été définitivement approuvé par le conseil d'administration. Dans une telle hypothèse, il n'est pas possible d'inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle le commissaire-reviseur aurait déposé un rapport sans réserve.

Toutefois, le commissaire-reviseur pourrait confirmer que les informations comptables reprises dans le communiqué concordent avec les comptes annuels arrêtés par le conseil d'administration et n'appellent aucune réserve de sa part. Pour éviter toute confusion, il est recommandé de ne pas se référer à l'existence d'un rapport de certification.

Dans cette hypothèse, l'organe d'administration pourra inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle:

«Le commissaire-reviseur a confirmé que les informations comptables reprises dans le communiqué n'appellent aucune réserve de sa part et concordent avec les comptes annuels arrêtés par le conseil d'administration».

B. Les travaux de révision n'ont pas pu être terminés

On considérera que les travaux de révision n'ont pas pu être terminés si l'organe d'administration n'a pas arrêté les comptes annuels *dans la forme requise par la législation et les normes comptables*. Ainsi par exemple, on considérera qu'il n'y a pas arrêt des comptes annuels si l'organe d'administration a été saisi d'un document incomplet n'incluant pas (en tout ou en partie) l'annexe des comptes annuels, qui doit également être soumise au contrôle du reviseur.

Dans une telle circonstance, il n'est pas admissible que le reviseur déclare avoir terminé la révision des comptes annuels. En conséquence, le communiqué ne peut jamais se référer à l'existence d'un rapport dont il apparaîtra à toute évidence qu'il est signé postérieurement. Il ne serait pas davantage acceptable que le commissaire-reviseur promette la signature ultérieure d'un rapport contenant une attestation sans réserve.

Pour déterminer la mention la plus appropriée, il y a lieu de distinguer deux hypothèses:

B.1. Les travaux de révision sont terminés quant au fond («substantially completed»)

Dans certains cas, le commissaire-reviseur aura pu mener à bien des travaux de révision suffisants pour pouvoir s'exprimer sur le fond des comptes annuels. Même si les travaux sont en fait terminés sur le fond, ils ne pourront pas être totalement achevés avant que l'organe d'administration de la société ait formellement approuvé les comptes annuels dans la forme pré-

vue par la loi. De plus, jusqu'à la date de l'arrêt définitif des comptes annuels, l'organe d'administration serait en droit de modifier les chiffres; il devrait même le faire si un événement postérieur à la date de clôture de l'exercice venait à modifier une évaluation dans les comptes annuels.

Dans un tel contexte, le Conseil est d'avis qu'il n'est pas possible de conclure sur le caractère fidèle des informations figurant dans le communiqué. Par contre, à la lumière des travaux de révision déjà effectués, le commissaire-reviseur pourrait délivrer une opinion en forme négative, comme ceci se pratiquerait pour un examen limité.

Dans cette hypothèse, l'organe d'administration pourra inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle:

«Le commissaire-reviseur a confirmé que ses travaux de révision qui sont terminés quant au fond n'ont pas révélé de correction significative qui devrait être apportée aux informations comptables reprises dans le communiqué.»

B.2. Les travaux de révision ne sont pas suffisamment avancés

Il se peut que le communiqué annuel doive être publié par l'organe d'administration de l'entreprise avant que le commissaire-reviseur ait pu recueillir toutes les informations nécessaires à l'expression de son opinion. Ce pourrait être le cas par exemple lorsque des informations significatives relatives à la situation de certaines filiales n'ont pas pu être obtenues ou s'il subsiste des incertitudes significatives sur certaines données qui ne seraient pas reprises dans le communiqué. Dans de tels cas, il est indiqué de mentionner que

«Les informations comptables du communiqué n'ont pas été vérifiées par le commissaire-reviseur.»

Cette recommandation reste valable même si le commissaire-reviseur est d'avis que, selon toute vraisemblance, les données chiffrées du communiqué annuel ne devraient subir aucune modification significative.

C. Les comptes annuels appellent des réserves ou l'ajout d'un paragraphe explicatif dans le rapport du commissaire-reviseur

L'arrêté royal prévoit expressément que le communiqué annuel devra faire mention de l'existence de réserves éventuelles de la part du commissaire-

reviseur. Ces réserves peuvent être motivées par une limitation de l'étendue des travaux ou par une divergence d'interprétation entre le commissaire-reviseur et l'organe d'administration de l'entreprise. Il faut également mentionner la situation dans laquelle le commissaire-reviseur devrait inclure dans son rapport un paragraphe explicatif.

C.1. Réserve, opinion négative ou abstention

Si le commissaire-reviseur a dû constater qu'il existe une divergence d'opinion avec le conseil d'administration justifiant qu'il émette des réserves dans son rapport, deux situations sont envisagées: soit les comptes annuels sont définitivement arrêtés et le rapport de révision signé, soit les comptes n'ont pas été définitivement arrêtés mais l'objet de la réserve influence les informations comptables dans le communiqué.

Dans la première hypothèse, une correcte information des actionnaires et des tiers impose à l'organe d'administration de signaler dans le communiqué que le commissaire-reviseur a attesté les comptes annuels en émettant des réserves sur leur contenu. L'objet des réserves doit être intégralement reproduit même si elles n'influencent pas les informations comptables dans le communiqué. Cette exigence est expressément formulée par l'article 2, § 7 de l'arrêté royal du 3 juillet 1996. Par contre, les informations et attestations complémentaires ne sont pas concernées par l'obligation réglementaire.

Dans la seconde hypothèse, l'organe d'administration ferait une déclaration inexacte en reproduisant une simple mention selon laquelle les comptes n'ont pas été vérifiés par le commissaire-reviseur. Si l'objet de ses réserves influence les informations comptables du communiqué annuel, le communiqué devra mentionner expressément que les chiffres du communiqué appellent des réserves de la part du commissaire-reviseur en spécifiant l'objet de ses réserves.

C.2. Paragraphe explicatif

Le paragraphe explicatif n'est pas assimilable à l'expression d'une réserve. En conséquence, il ne sera pas requis de spécifier l'incertitude à laquelle il est fait référence dans le communiqué annuel sauf dans une seule hypothèse, à savoir l'existence d'un problème de continuité. Si le commissaire-reviseur estime qu'il devra émettre une attestation avec paragraphe expli-

catif concernant la poursuite de l'activité de l'entreprise, il doit insister pour que ce fait soit expressément mentionné dans le communiqué de l'organe d'administration de l'entreprise.

Le commissaire-reviseur communiquera à l'organe de direction le texte du paragraphe explicatif qui sera repris dans son rapport de certification; ce qui permettra à l'organe d'administration de reprendre ce paragraphe dans le communiqué.

4. CONTENU DU RAPPORT DE REVISION EN CAS D'INFRACTION AU DROIT DES SOCIÉTÉS

Dans leur rapport, les commissaires-reviseurs doivent indiquer s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

La même idée se retrouve dans l'article 64*actis* relative à la responsabilité du commissaire: il informera l'assemblée si l'organe d'administration ne donne pas suite à la dénonciation d'une infraction.

La question a été posée à la Commission juridique de savoir dans quelle mesure le commissaire-reviseur peut s'abstenir de faire mention dans son rapport d'une opération ou d'une décision des organes sociaux qui constitue une infraction pénale. En effet, si les conséquences comptables ou financières peuvent être corrigées, il n'est pas possible de corriger le caractère illicite de l'opération ou de la décision.

Quatre éléments de réponse doivent être distingués pour faire une application correcte de la disposition légale: (a) existe-t-il un risque de préjudice? (b) que faut-il entendre par correction? (c) la loi introduit-elle dans l'article 65, 6° un élément d'importance relative? (d) existe-t-il une nécessaire corrélation entre le rapport de révision et le régime de responsabilité?

a) Il doit exister un risque de préjudice

Tant dans l'article 64*octies* relatif à la responsabilité du commissaire-reviseur que dans l'article 65 relatif au rapport, le but du législateur est manifestement de garantir que la vie sociale se déroule dans le respect des statuts et des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Si une révélation doit être faite, elle concernera aussi bien l'infraction elle-même que ses conséquences comptables. Selon les Normes Générales de Révision, les conséquences comptables éventuelles devraient être traitées en première partie du rapport tandis que le respect des lois est attesté en seconde partie du rapport.

Lorsqu'une disposition légale n'a pas été respectée, que ce soit fait sciemment, par suite d'une erreur d'interprétation, d'ignorance ou tout autre motif, l'objectif du commissaire-reviseur qui en est informé sera d'intervenir pour que la situation soit régularisée. Si cette régularisation est possible (b), il peut renoncer à inclure une mention dans son rapport à la condition qu'un préjudice puisse en découler pour la société.

Si aucun préjudice ne risque de découler de la mention de l'infraction, doit-on conclure que la mention est obligatoire? Cette situation serait paradoxale par rapport à celle où il existe un préjudice. On ne peut cependant nier qu'une société pourrait subir un préjudice injustifié si une suspicion inutile était jetée sur le mode de fonctionnement de ses organes. Une interprétation large de la notion de préjudice doit être privilégiée en cette matière.

L'appréciation du préjudice doit toujours être faite exclusivement dans le chef de la société. Le commissaire-reviseur doit rester insensible au fait que la révélation de l'infraction pourrait causer un préjudice individuel ou collectif aux administrateurs qui l'ont commise.

b) Que faut-il entendre par correction?

L'absence de mention d'une infraction dans le rapport du commissaire-reviseur suppose que les conséquences comptables significatives ont pu être corrigées. La correction de la situation peut consister à revenir dans la situation qui aurait existé si l'opération ne s'était pas produite ou si la décision n'avait pas été prise. Plus délicate est la question de savoir s'il y a correction de la situation lorsque toutes les traces de l'infraction ont été effacées sans que l'on ait pour autant pu revenir à la situation antérieure.

A ce sujet le rapport de la Commission du Sénat qui examinait le projet de loi modifiant l'article 65 (*Doc. Parl., Sénat, 390 (1982-1983) n° 2, p. 28*) fait état du débat suivant:

« Un membre doute que le conseil d'administration apporte les corrections nécessaires. En effet, il n'est question dans le texte que des mesures appropriées prises par le conseil d'administration, ce qui ne signifie pas pour autant que les corrections nécessaires seront apportées. En outre, la nature des opérations ou des décisions n'est pas spécifiée, de telle sorte qu'il peut s'agir aussi bien d'une faute grave que d'une faute légère.

A ce propos, il est rappelé que, si le conseil d'administration refuse de redresser une faute grave, les commissaires sont tenus d'en faire mention. »

A titre d'illustration, on prendra l'hypothèse d'un rachat d'actions propres qui aurait été fait sans respecter les conditions prévues par l'article 52bis lois soc. et notamment sans que la décision ait été prise par l'assemblée générale. Pour corriger la situation d'illégalité, le conseil d'administration pourrait envisager plusieurs formules. Nous en retiendrons quatre pour les besoins de notre analyse:

- Le conseil d'administration pourrait se croire autorisé à revendre les actions illégalement acquises. Cette décision est cependant impossible sans commettre une nouvelle infraction à la loi. On ne peut donc pas la considérer comme acceptable.
- Une seconde formule est envisagée par la loi elle-même (art. 52bis, § 5): les actions acquises illégalement sont nulles de plein droit. Le conseil d'administration détruit les titres nuls et en dépose la liste au greffe du tribunal de commerce. Les réserves doivent être réduites à due concurrence et si elles sont insuffisantes, l'assemblée générale devra procéder à une réduction du capital social. Ceci constitue-t-il une correction de la situation d'illégalité? Rien n'est moins sûr. En effet, si le rachat d'actions a provoqué une rupture d'égalité entre les actionnaires, il est important que le commissaire-reviseur en fasse mention dans son rapport. Le législateur a déterminé le traitement à donner à une situation illégale mais il ne s'agit en rien d'une correction.
- Une troisième solution consiste à demander à l'assemblée générale de ratifier la décision prise par le conseil d'administration. Sauf application des règles de l'abus de majorité, la société se retrouve à l'issue de cette décision, dans la situation dans laquelle elle aurait pu être si la

disposition légale avait été respectée. On peut dès lors parler de régularisation ou de correction d'une situation irrégulière.

- Une dernière formule permet aussi la correction de l'illégalité et doit dès lors être considérée comme acceptable par le commissaire-reviseur. Elle consiste à obtenir l'accord de l'actionnaire qui a cédé ses actions à la société pour qu'il accepte de considérer la cession comme nulle même si elle a été réalisée de bonne foi.

Dans chaque cas, le commissaire-reviseur devra apprécier si les mesures adoptées par le conseil d'administration sont appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. La correction suppose que:

- toutes les parties concernées et la société se retrouvent dans une situation équivalente;
- il ne soit pas nécessaire d'accomplir une nouvelle infraction pour atteindre l'objectif de correction de la situation illégale;
- l'opération illégale n'a pas de conséquence sur l'information comptable ou la situation financière de la société à la fin de l'exercice.

c) Importance relative

La mention d'une infraction dans le rapport du commissaire-reviseur est une obligation de sa fonction. Toutefois, en prévoyant une exception à cette obligation, le législateur lui a donné un pouvoir d'appréciation. Il en jugera en conscience en fonction des objectifs poursuivis par le législateur. A cet égard, le principal critère consiste à savoir dans quelle mesure la mention de l'infraction dans son rapport est utile à l'information des actionnaires qui doivent voter la décharge de responsabilité des administrateurs.

A ce sujet, le rapport de la Commission de la Chambre des Représentants qui examinait le projet de loi modifiant l'article 65 (*Doc. Parl., Chambre*, 210 (1981-1982) n° 9, p. 20) observe:

«Deux préoccupations peuvent justifier l'omission de certaines infractions: ou bien il s'agit de faits sans grande importance, ou bien le commissaire peut estimer que la publicité de l'infraction causerait un préjudice injustifié à la société.»

La Commission du Sénat estimait dans le même sens que le commissaire devra signaler une irrégularité lorsqu'elle est importante. (*doc. précité*, p. 28).

Même lorsque le législateur a prévu une sanction pénale, le commissaire-reviseur est en droit de s'interroger sur la pertinence de la mention qu'il ajoute dans son rapport. Ceci ne signifie pas qu'il ait le droit d'apprécier la pertinence de la règle de droit elle-même. Par contre, en présence d'une règle formelle, il peut examiner l'impact de son rapport sur la décision des actionnaires. Ainsi par exemple, serait-il souvent inutile de rappeler à l'assemblée générale qu'elle n'a pas été convoquée à la date statutaire au cours de l'exercice antérieur; d'une part les actionnaires ont eu pleinement l'occasion de s'en apercevoir et d'autre part, l'action en nullité des décisions de l'assemblée est prescrite. De la même manière, le commissaire-reviseur pourrait juger inutile de mentionner que les comptes annuels ont été déposés à la Centrale des bilans avec retard lorsque ce dépôt est intervenu. L'absence de mention à ce sujet dans le rapport devra en tout cas avoir été appréciée à la lumière de l'importance du retard et du risque que des dommages en aient résulté pour les tiers (cf. dernier alinéa de l'article 80 des lois coordonnées).

Si le commissaire-reviseur peut faire application du principe général de l'importance relative, il y a lieu de rappeler cependant que la loi ne l'y oblige pas. Lorsqu'il estime que l'infraction constatée doit être signalée aux actionnaires malgré son caractère apparemment peu important, il a le droit d'en faire mention. Dans ce contexte, le fait que l'on soit en présence d'une disposition légale sanctionnée pénalement doit sans aucun doute être pris en considération.

d) Relation entre le rapport de révision et l'information de l'assemblée

Il est évident que le rapport de révision est le canal habituel d'information de l'assemblée générale, y compris en ce qui concerne des déclarations complémentaires à l'attestation des comptes annuels. Toutefois, la disposition légale relative à la responsabilité civile du commissaire n'établit pas un lien nécessaire entre les deux éléments.

Ainsi, lorsque l'assemblée se réunit en cours d'exercice pour décider d'une opération particulière par exemple une modification des statuts, le commissaire-reviseur pourrait dans un rapport spécial qu'il remet à l'assemblée mentionner ses constatations. Dans ce cas, la responsabilité du commissaire ne pourrait plus être mise en cause par les actionnaires du fait que l'information a été dûment communiquée.

Lorsqu'une infraction est constatée et que le conseil d'administration refuse de corriger la situation illégale, le commissaire-reviseur pourrait juger que la poursuite de sa mission est devenue impossible⁽¹⁾. Il pourrait adresser à l'assemblée générale spécialement convoquée un rapport dans lequel il motive sa démission en mentionnant l'infraction constatée.

Lorsque le commissaire-reviseur a informé l'assemblée générale par un rapport distinct de son rapport de révision, il devra apprécier dans quelle mesure il est nécessaire de répéter cette information dans son rapport de révision. A cet égard, il tiendra compte de plusieurs éléments tels que notamment la poursuite de certains effets de l'infraction au moment où le rapport de révision est établi, le fait que les tiers peuvent aussi invoquer la responsabilité des dirigeants pour violation du droit des sociétés et des statuts lorsque l'infraction leur cause préjudice, le fait qu'une infraction au droit des sociétés n'est couverte que si elle est annoncée dans la convocation de l'assemblée générale, etc.

5. FIN DU MANDAT DE COMMISSAIRE-REVISEUR EN CAS DE FAILLITE

La question posée concerne le sort du mandat de commissaire-reviseur dans une société déclarée en faillite. Le mandat prend-il fin ou se poursuit-il et, dans ce cas, jusqu'à quelle échéance?

Dans le «Manuel de la faillite et du concordat», I. VEROGSTRAETE⁽²⁾ considère que le commissaire-reviseur est organe de la société et en cette qualité, doit poursuivre sa mission jusqu'à son terme.

Une majorité au sein de la Commission juridique ne partage pas ce point de vue. La notion d'organe a été développée dans le droit administratif, puis dans le droit des sociétés, pour régler des problèmes liés à la représentation de l'institution ou de la société. Le commissaire-reviseur ne peut pas représenter la société et peut dès lors difficilement être qualifié

(1) Voir la recommandation de révision du 5 juin 1998 «Fraude et actes illégaux», paragraphe 5.2.4.

(2) VEROGSTRAETE, I. «Manuel de la faillite et du concordat», Diegem, Kluwer Editions Juridiques Belgique, 1998, p. 521.

d'organe. La seule situation qui permet de douter de ce raisonnement est la possibilité pour le commissaire-reviseur de convoquer l'assemblée générale.

La qualification juridique donnée traditionnellement aux fonctions du commissaire-reviseur est celle du mandat. Malgré la modification des textes légaux par la loi du 21 février 1985 pour faire disparaître la référence expresse au contrat de mandat, certains auteurs continuent à défendre que cette qualification juridique paraît la plus appropriée (voy. notamment P.A. FORIERS et M. VON KUBELGEN, «La Responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables», *Revue Dr. ULB*, 1992-2, p. 17 – A. VAN OEVELEN, «De Rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor», in *Handels-Economisch en Financieel recht* – Post-universitaire cyclus W. Delva 1994-1995, Mys & Breesch, 1995, p. 272). Comme le rappellent ces auteurs interprétant les lois coordonnées sur les sociétés⁽¹⁾, la dissolution de la société met incontestablement fin aux contrats de mandat. De la même manière, le caractère *intuitu personae* du mandat s'impose et, dès lors, la faillite met fin aux fonctions du commissaire-reviseur.

Une troisième possibilité peut être envisagée, à savoir celle du contrat d'entreprise. Dans la mesure où cette qualification juridique viendrait à être confirmée, deux éléments doivent être pris en considération. D'une part, l'article 46 de la loi du 8 août 1997 relative à la faillite dispose que les curateurs doivent décider sans délai s'ils poursuivent l'exécution des contrats conclus avant la date du jugement déclaratif de faillite et auquel ce jugement ne met pas fin. Dans les conditions prévues à l'alinéa 2 de cette disposition, la décision sera en principe à prendre dans les quinze jours. Toutefois, l'objet même du contrat conclu entre le commissaire-reviseur et la société devient sans objet puisque, dans le cadre de la faillite, on ne peut concevoir comment le commissaire-reviseur pourrait poursuivre sa mission de «contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent titre et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels» (art. 64, § 1^{er} lois soc.).

D'autres enfin voient dans les fonctions de commissaire-reviseur un contrat *sui generis* empruntant certaines caractéristiques des contrats précités selon les obligations légales spécifiques qui concernent les parties. Ils observent au surplus que l'obligation de contrôle légal des comptes ne

(1) Il y aura lieu d'examiner dans quelle mesure l'article 194 du nouveau Code des sociétés permet de maintenir cet argument.

devrait pas être modifiée par un état de liquidation dans la mesure où cette distinction n'est pas faite par la Quatrième directive de l'Union européenne relative aux comptes annuels.

Ayant considéré les positions en présence, la Commission juridique considère que la faillite rend la poursuite du mandat de commissaire-reviseur impossible dans son objet principal. Maintenir le commissaire en fonction pour répondre à des besoins spécifiques mal définis lui fait courir un risque qu'il n'est pas obligé d'accepter car il n'est pas inhérent à la relation contractuelle. Dès lors, il aurait de justes motifs de démissionner au jour de la déclaration de faillite. Cette procédure supposerait cependant la réunion de l'assemblée générale conformément à l'article 64^{quinqies} lois soc.

Dans la mesure où les associés, ou certains d'entre eux, souhaiteraient réunir une assemblée générale pour délibérer sur la protection des droits des actionnaires, après le jugement déclaratif de faillite, il leur appartient de saisir directement le Tribunal de commerce afin que celui-ci désigne un mandataire *ad hoc* chargé de cette tâche.

Par ailleurs, si le curateur souhaite bénéficier de l'assistance du commissaire-reviseur dans l'exercice de ses fonctions de curateur, ceci est parfaitement possible sur la base d'un contrat particulier dont l'objet serait sans doute distinct des fonctions de commissaire-reviseur.

En conclusion, s'il est unanimement admis que la faillite autorise d'une part le curateur à mettre fin au contrat et d'autre part le commissaire-reviseur à démissionner, une doctrine majoritaire plaide même pour la cessation immédiate et de plein droit du mandat devenu sans objet.

6. DROIT D'INFORMATION D'UN ADMINISTRATEUR VIS-A-VIS DU COMMISSAIRE

L'Institut a été interrogé à propos du droit d'un administrateur agissant à titre individuel, de prendre contact avec le commissaire-reviseur afin d'obtenir des informations déterminées. Après avoir consulté la Commission juridique, le Conseil a exprimé l'avis que le droit individuel d'investigation de l'actionnaire, tel qu'il est reconnu en jurisprudence, relève normalement de la compétence du conseil d'administration.

En application de ce principe, on doit considérer que l'administrateur a le droit de recevoir une réponse aux questions qu'il pose lors d'une réunion du conseil d'administration; par contre, il n'aurait pas la possibilité de mener des investigations dans les services de la société pour son information personnelle. Si le conseil d'administration pose aux commissaires-reviseurs un ensemble de questions ou lui adresse des demandes de confirmation, le commissaire-reviseur devra normalement y donner suite pour autant que ces investigations fassent partie de sa mission.

La même approche devrait être retenue lorsque un ou plusieurs administrateurs sont désignés pour agir au nom du conseil d'administration. Ceci serait le cas lorsqu'un comité d'audit a été constitué au sein de la société. Ce comité d'audit peut évidemment avoir des contacts directs avec le commissaire-reviseur, l'interroger sur ses activités ou ses constatations.

Dans certaines formes de sociétés, les membres de l'organe d'administration ont une responsabilité individuelle. Ceci serait le cas par exemple dans une SPRL lorsque plusieurs gérants ont été désignés et qui peuvent agir chacun séparément. Dans ce cas, chaque gérant aura le droit d'obtenir des informations directement auprès du commissaire-reviseur.

7. LUTTE CONTRE LA CORRUPTION ET LE BLANCHIMENT

Dans son rapport 1998, le Conseil a souligné l'importance des travaux législatifs en cours en matière de corruption et de lutte contre la criminalité organisée. A la suite du Congrès mondial de la comptabilité à Paris en 1997, la profession comptable s'est engagée dans cette voie au plan international aussi bien que national.

► *Charte des associations professionnelles européennes pour la lutte contre la criminalité organisée*

Les associations européennes représentatives des professions de notaire, d'avocat, d'expert-comptable et de commissaire aux comptes ont signé le mardi 27 juillet 1999 à Bruxelles une charte pour la lutte contre la criminalité organisée par laquelle elles appuient les efforts des autorités des quinze Etats membres de l'Union européenne dans ce domaine. Cette

charte fait suite à la recommandation n° 12 du Conseil européen des chefs d'Etat à Amsterdam en 1997. Elle comprend deux parties: un rappel des principes éthiques essentiels et certains éléments de procédure.

Les principes éthiques figurant dans la charte sont depuis bien longtemps en vigueur dans notre pays et applicables sans limite aux réviseurs d'entreprises. Les professionnels ne peuvent participer sciemment, ni directement ni indirectement, aux activités criminelles de corruption, blanchiment et activités frauduleuses organisées. Ils ne peuvent donner des conseils tendant à masquer ou dissimuler ces activités et, plus généralement, ils ne peuvent s'engager dans des actes ou activités portant préjudice à leur intégrité professionnelle. Les pots-de-vin et avantages illégaux perçus pour compte personnel ou pour compte de clients, violations du secret professionnel pour un bénéfice personnel ou dans un but illégal et autres concours à une activité criminelle sont évidemment contraires à la déontologie. Dans le contexte de la loi belge sur le blanchiment, il est également requis des professionnels qu'ils vérifient systématiquement l'identité de leurs clients et effectuent les démarches raisonnables pour chercher les informations utiles.

La charte comprend également certains éléments de procédure. Le Conseil de l'Institut rappelle sa recommandation du 5 juin 1998 sur les fraudes et actes illégaux. Celle-ci donne une application utile aux principes de la charte dans le contexte des missions de révision. La charte exige d'établir un dispositif de surveillance ainsi qu'un régime de sanctions professionnelles en rapport avec les activités liées au crime organisé. Ces procédures existent dans la profession de réviseur d'entreprises. Elles ne sont pas limitées aux missions réservées aux réviseurs d'entreprises puisque le contrôle confraternel porte, d'une part, sur l'organisation du cabinet et, d'autre part, sur les missions de révision spécifiques.

La charte suggère également que les associations professionnelles nationales établissent un dispositif de conseil confidentiel pour assister les membres éprouvant des difficultés dans l'interprétation des dispositions des codes de conduite concernés. Dans le contexte de l'application de la loi sur le blanchiment, le Conseil a demandé au Conseil Supérieur des Professions Economiques de coordonner des travaux utiles aux professions économiques en vue de fournir aux membres des analyses et conseils sur l'interprétation des dispositions légales. Ces travaux ont commencé à l'automne 1999.

► *Engagement de la profession comptable mondiale dans la lutte contre la corruption*

La Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) a diffusé un document de travail relatif à la lutte contre la corruption. L'IFAC rappelle que la profession a pris de nombreuses initiatives en ce sens dans le cadre des codes éthiques, normes de révision et autres codes de *corporate governance*. Par contre, la Fédération considère que l'obligation de rapporter des actes de corruption à des autorités publiques externes ferait peser sur la profession une charge déraisonnable en l'absence d'infrastructure légale et d'obligation équivalente placée sur des professions similaires.

L'IFAC a proposé à ses membres un programme en 8 points conduisant à :

- développer des programmes de coopération avec les pouvoirs publics, les régulateurs de marchés et la profession juridique afin de renforcer les règles de bonne gouvernance, transparence et reddition de comptes;
- recommander aux pouvoirs publics d'adopter des règles définissant et prohibant la corruption;
- développer des programmes de formation des experts-comptables destinés à les rendre conscients des effets dommageables de ces pratiques;
- encourager les médias à faire de la corruption un thème de débat public;
- assister les organismes luttant au plan national et international contre la corruption en donnant de la publicité à leurs activités et en offrant une collaboration à leurs actions;
- encourager les professionnels, leurs clients et les gouvernements à adopter des codes de conduite adaptés;
- encourager les comités d'audit à vérifier que l'entreprise a mis en place des politiques prohibant la corruption;
- promouvoir un système fiscal efficace et équitable afin de décourager les disparités et les charges qui conduisent à la corruption et qui ne permettent pas la déduction fiscale de commissions versées à des personnes corrompues.

L'IFAC recommandait en outre la coopération avec l'organisation «Transparency International». Le président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été invité à participer es-qualité au conseil d'administration de cette organisation en Belgique.

La Fédération internationale conclut son analyse en déclarant: «*Les personnes ou entités corrompues doivent comprendre que les experts-comptables constituent une barrière contre la corruption. Par dessus tout, chaque expert-comptable doit s'assurer que son comportement reflète inébranlablement à servir la vérité et l'honnêteté dans l'information financière.*»

► *Législation sur la corruption*

La loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption (*Moniteur belge*, 23 mars 1999) modifie le Code pénal en introduisant des dispositions spécifiques incriminant, d'une part, la corruption de personnes qui exercent une fonction publique et, d'autre part, la corruption privée.

En ce qui concerne *la corruption de fonctionnaires publics*, le champ d'application de l'incrimination est largement étendu puisque la simple sollicitation suffit à être constitutive d'infraction. Surtout, la loi élargit la compétence extra-territoriale du juge belge en ce qui concerne la corruption qui implique des fonctionnaires internationaux ou des fonctionnaires d'un Etat étranger.

L'article 247 du Code pénal fixe des sanctions dont l'importance est variable selon que la corruption a pour objet l'accomplissement par la personne qui exerce une fonction publique d'un acte de sa fonction juste mais non sujet à salaire, d'un acte injuste à l'occasion de l'exercice de sa fonction ou de l'abstention de faire un acte qui rentrerait dans l'ordre de ses devoirs, d'un crime ou d'un délit, ou encore d'un trafic d'influence.

Il résulte très clairement des dispositions nouvelles que la constatation en comptabilité de pratiques de corruption de fonctionnaires étrangers est l'indication d'une infraction pénale belge à laquelle le commissaire-reviseur sera tenu de donner toutes les suites prévues par la recommandation sur les fraudes et actes illégaux.

Les articles 504*bis* et 504*ter* du Code pénal créent l'infraction de *corruption privée*. Est constitutif de corruption privée, le fait pour une personne, qui a la qualité d'administrateur ou de gérant d'une personne morale, de mandataire ou de préposé d'une personne morale ou physique, de solliciter ou d'accepter (corruption passive) ou de proposer (corruption active) directement ou par interposition de personnes, une offre, une promesse ou un avantage de toute nature pour elle-même ou pour un tiers, pour faire ou

pour s'abstenir de faire un acte de sa fonction ou facilité par sa fonction, à l'insu et sans l'autorisation, selon le cas, du conseil d'administration ou de l'assemblée générale du mandant ou de l'employeur.

L'élément moral de l'infraction consiste dans le fait que la corruption intervient à l'insu et sans l'autorisation du conseil d'administration ou de l'assemblée générale. Si l'acte incriminé est accompli avec l'autorisation ou à la connaissance de ses organes, il ne peut y avoir corruption privée. Etant donné le caractère extrêmement large de la définition de la corruption, les réviseurs d'entreprises feront œuvre utile en recommandant au conseil d'administration des sociétés qu'ils contrôlent ou conseillent, d'adopter des codes de bonne conduite précisant dans la mesure du possible, les actes considérés comme normaux dans les relations commerciales avec les clients et fournisseurs. Il serait utile que ce code de conduite puisse ainsi définir les cadeaux ou avantages directs ou indirects qui peuvent être consentis ou reçus dans le cadre des relations commerciales. L'existence de code de conduite permettra aux mandataires, employés et préposés de la société d'avoir un degré raisonnable de certitude sur les pratiques que le conseil d'administration juge normales.

► *Blanchiment*

Depuis le 25 octobre 1998, les réviseurs d'entreprises entrent dans le champ d'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux (loi dite sur le blanchiment). Le 10 mars 1999 la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF) a adressé aux membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises une note de commentaire relative à la transmission d'information à ladite cellule. En annexe à cette note était jointe un modèle de signalement concernant une présomption renforcée de pratiques de blanchiment.

A l'occasion de contacts entre l'Institut et le Président de la Cellule, des précisions ont été apportées sur le mode de fonctionnement concret de cet organisme. La Cellule est un organe administratif qui fait office de filtre entre, d'une part, les secteurs et professions visés dans la loi et, d'autre part, l'appareil judiciaire et policier. La Cellule est tenue à un secret professionnel renforcé. Après analyse et découverte éventuelle de premiers indices, la cellule ne peut transmettre au parquet que les seuls éléments de blanchiment visés dans la loi du 11 janvier 1993.

Pour pouvoir jouer effectivement ce rôle de filtre, la Cellule, composée de trois magistrats et de trois experts financiers⁽¹⁾, s'est vu attribuer un statut qui garantit son indépendance et son autonomie. La Cellule a son budget propre qui est alimenté par les organismes et les personnes visés par la loi sur le blanchiment. En raison de son expertise spécifique, la Cellule peut conseiller en toute discrétion les personnes visées par la loi en cas de difficultés dans l'application de la loi sur le blanchiment. Dans le cadre des limites autorisées par la loi, elle informe également sur le suivi des dossiers et assure que seuls les dossiers présentant des indices sérieux de blanchiment soient transmis aux autorités judiciaires. Aux dires mêmes du Président de la Cellule, celle-ci a été créée dans l'intérêt des entreprises et des personnes visées par la loi et de leur personnel qui se trouvent ainsi moins exposés aux problèmes inhérents à l'instruction judiciaire, ainsi que de leurs clients.

Le montant de la contribution des réviseurs d'entreprises aux frais de fonctionnement de la Cellule, avait été fixé à 1.000 BEF (voir à ce propos, Rapport annuel IRE 1998, p. 41). Un certain nombre de réviseurs avaient formé un recours contre cet arrêté royal devant le Conseil d'Etat. Après intervention du Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, la cotisation prévue à l'occasion de cet élargissement du champ d'application de cet arrêté royal relatif au fonctionnement de la Cellule⁽²⁾, a été ramenée à son niveau le plus bas pour l'ensemble des professions libérales. Concrètement, cela veut dire pour les réviseurs d'entreprises une réduction de la cotisation de 500 BEF. Dans la mesure où les professions libérales ont été traitées de façon égalitaire, les confrères impliqués ont décidé le retrait du recours formé contre l'arrêté royal devant le Conseil d'Etat.

(1) Parmi lesquels le directeur général adjoint de l'Institut, Monsieur M.J. DE SAMBLANCK.

(2) Arrêté royal du 28 décembre 1999 adaptant la liste des entreprises financières soumises à la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et modifiant l'arrêté royal du 11 janvier 1993 relatif à la composition, à l'organisation, au fonctionnement et à l'indépendance de la Cellule de traitement d'information financière, *Mouiteur Belge*, 31 décembre 1999.

8. REGLEMENTATION DES PLANS DE STOCK OPTIONS

8.1. Personnes autorisées à effectuer la mission

Le statut fiscal des options sur actions ou parts bénéficiaires octroyées en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle du bénéficiaire est réglementé par la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 (*Moniteur belge*, 1^{er} avril 1999). Selon cette réglementation, il existe un avantage imposable fixé forfaitairement à un pourcentage de la valeur des actions sur lesquelles porte l'option. Pour l'application du système, il est par conséquent indispensable de déterminer la valeur de l'action au moment de l'offre.

Au terme de l'article 43, § 4 de la loi susvisée, la valeur des actions est déterminée comme suit:

«1° lorsqu'il s'agit d'actions cotées ou négociées en bourse, la valeur de l'action est, au choix de la personne qui offre l'option, le cours moyen de l'action pendant les 30 jours précédant l'offre ou le dernier cours de clôture qui précède le jour de l'offre;

2° dans les autres cas, la valeur de l'action est sa valeur réelle au moment de l'offre, déterminée par la personne qui offre l'option sur avis conforme du commissaire-reviseur de la société émettrice des actions sur lesquelles porte l'option ou, à défaut de commissaire-reviseur dans cette société, par un réviseur d'entreprises désigné par celle-ci, ou si la société émettrice est non résidente, par un expert-comptable de statut comparable désigné par celle-ci.»

Le président, le vice-président et le directeur général de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ont intenté un recours en annulation de cette disposition au motif qu'il serait discriminatoire:

- lorsque la société émettrice est résidente et qu'elle n'a pas de commissaire-reviseur, de réserver à un réviseur d'entreprises le droit de donner un avis conforme et,
- de ne permettre à un «expert-comptable de statut comparable» de donner un avis conforme que dans le seul cas où la société est non résidente.

Le Conseil de l'Institut a décidé qu'il devait se porter partie intervenante à la procédure. Il ne conteste en aucune manière le droit des experts-

comptables à exercer des missions qui lui sont d'ailleurs reconnues par l'article 34, 2° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Par contre, il estime que la discrimination est légitime lorsqu'elle se fonde sur une justification objective et raisonnable liée à la formation et à l'expérience, par exemple en matière de certification des comptes annuels et des comptes consolidés des sociétés, associations et autres institutions.

8.2. Objet de la mission

Le Conseil a étudié le contenu de la mission du réviseur dans le cadre d'un plan de stock options. Il a adressé aux membres une note de réflexion en cinq points, traitant successivement les aspects suivants (*voir annexe 2 au présent rapport*):

- du champ d'application de la mission et de sa portée;
- de la valeur de référence;
- des travaux de contrôle;
- du rapport;
- des responsabilités spécifiques au regard du droit des sociétés.

Deux points ont particulièrement retenu l'attention par les difficultés d'interprétation qui en découlent:

► *L'indépendance du commissaire-réviseur*

Le maintien de la position indépendante du commissaire-réviseur de la société émettrice lui interdit de décider ou de suggérer la décision relative à l'évaluation des actions de la société émettrice. A cet égard, la référence à un «avis conforme» est particulièrement ambiguë. La note de réflexion suggère un modèle de rapport qui se conforme aux principes généralement admis pour toute mission révisoriale et qui sera remis au conseil d'administration de la société concernée.

Lorsqu'un commissaire-réviseur est en fonction, il est de droit chargé de faire le rapport. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire-réviseur peut décliner la mission, auquel cas, l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir.

► La valeur de référence

L'article 43 de la loi du 26 mars 1999 se réfère à l'existence d'une valeur réelle de l'action sur laquelle s'appuie la taxation. L'organe d'administration devra utiliser des paramètres adéquats (tenant compte par exemple des différentes catégories d'actions, de la situation provisoire ou non d'illiquidité, etc.) pour déterminer la valeur des actions au départ de la valeur de l'entreprise. De l'avis du Conseil, une évaluation appropriée s'opère par référence à des critères significatifs et diversifiés (donnant un éclairage différent). Il est généralement de bon usage de faire choix au moins d'une méthode fondée sur l'analyse des valeurs patrimoniales (fondée sur l'actif net corrigé) et d'une méthode fondée sur les aspects de rendement.

Toutefois, il ne serait pas possible de déterminer avec une raisonnable certitude l'existence d'une valeur réelle pour une entreprise ou une action. Ainsi par exemple, la valeur déterminée selon les méthodes usuelles doit en outre tenir compte d'éléments tels que:

- la valeur d'émission d'actions nouvelles lors d'une augmentation de capital récente;
- le prix d'un rachat d'actions effectué récemment, dans des conditions normales;
- des évaluations connues dans le cadre de la préparation d'une admission en bourse;
- la valeur intrinsèque déterminée dans les conditions requises par l'article 34bis, § 4bis lois soc. (valeur minimale au regard du droit des sociétés lorsque le droit de préférence est réservé à des personnes déterminées autres que des membres du personnel).

9. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ

9.1. Modification des normes

Dans son rapport sur l'exercice 1998, le Conseil a commenté la révision de la norme sur la transformation d'une société en mentionnant que le projet était soumis au Conseil Supérieur du Revisat et de l'Expertise Comptable. Le Conseil Supérieur a rendu son avis au cours de l'exercice et le Conseil a décidé de tenir compte de tous les éléments de cet avis.

Le Conseil Supérieur observait en particulier que l'objectif poursuivi par le législateur dans la loi du 23 février 1967, qui exige un état résumant la situation active et passive de la société, est double: *«Cet état est destiné d'une part à déterminer le capital et à éviter une surévaluation de l'actif net et d'autre part à éclairer les associés sur la situation sociale, ce qui constitue évidemment un élément essentiel d'appréciation des incidents de l'opération.»*

Toutefois, le Conseil de l'Institut a suspendu l'approbation du projet de normes lorsqu'il a constaté que la loi du 7 mai 1999 instituant le Code des sociétés modifiait de façon substantielle les conditions d'exercice de cette mission. En effet, l'article 777 du Code des sociétés dispose:

«Le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion ou, dans les sociétés en nom collectif et les sociétés coopératives, par l'assemblée générale, fait rapport sur cet état et indique notamment s'il n'y a eu la moindre surestimation de l'actif net. Si, au cas visé dans l'article 776, § 2, l'actif net est inférieur au capital repris dans l'état résumant la situation active et passive de la société, le rapport mentionnera en conclusion le montant de la différence.»

La lecture de cette disposition fait apparaître une différence substantielle avec le texte de l'article 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales selon lequel le commissaire doit indiquer si l'état comptable établi à l'occasion de la transformation traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société. Cette différence entraîne des modifications au projet de norme sur trois points au moins: l'objet de la mission, l'étendue des travaux de vérification et le libellé du rapport.

En ce qui concerne l'objet de la mission, il y a lieu de distinguer le contrôle des comptes annuels, qui doivent refléter une situation financière destinée à fournir aux associés et aux tiers une information périodique sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise de l'objectif spécifique qui consiste à identifier des surévaluations dans la situation patrimoniale.

En ce qui concerne les travaux de vérification, il faut se demander dans quelle mesure ce nouvel objectif impose la mise en œuvre d'un contrôle plénier ou d'un contrôle plus limité justifié par une déclaration de fiabilité restreinte. Pour répondre à cette question, le Conseil s'est appuyé sur l'exposé des motifs du projet de loi instituant le Code des sociétés (*Doc. Parl.*,

Chambre, 1838/1-98/99, p. 166) selon lequel: «Il est prévu que le commissaire, reviseur d'entreprises ou le comptable doit indiquer s'il y a eu la moindre sur-estimation de l'actif net. Il est ainsi incontestable que seul un contrôle limité est imposé et non une certification selon laquelle l'état donne une image complète, fidèle et correcte de la société. Celle-ci n'est en effet possible qu'à l'issue d'un contrôle complet et détaillé». La volonté du législateur étant clairement exprimée, il y a lieu d'adapter les normes en conséquence.

Sur proposition de la Commission des missions particulières, le Conseil a établi un nouveau projet qui s'inspire de l'exposure draft de l'International Auditing Practices Committee relatif aux «Assurance Engagements» de mars 1999. Ce projet prévoit que le professionnel, après avoir identifié l'opération projetée et analysé l'organisation administrative, doit rassembler les éléments probants lui permettant de valider les soldes des comptes apparaissant dans la situation active et passive annexée au rapport de l'organe d'administration. La collecte d'éléments probants sera limitée aux objectifs de la mission tels que définis par la loi. Le professionnel mettra en œuvre un programme de travail approprié de telle manière que le risque d'émettre une conclusion erronée sur l'état comptable soit ramené à un niveau acceptable.

Enfin, les propositions de conclusions de rapport figurant dans le projet de normes ont été adaptées au libellé nouveau de la loi. Dans le respect de la doctrine internationale, le Conseil a retenu une formulation négative de l'opinion du reviseur d'entreprises.

Le texte ainsi modifié a été renvoyé au Conseil Supérieur des Professions Economiques pour recueillir son avis. En toute hypothèse, les nouvelles normes ne pourront entrer en vigueur avant que le Code de sociétés ne soit lui-même d'application.

9.2. Associations d'assurance mutuelle

La loi du 3 mai 1999 portant des mesures budgétaires et diverses (*Moniteur belge*, 4 mai 1999) introduit dans la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, un chapitre *Vquinquies*, intitulé «Transformation des associations d'assurance mutuelle». Selon l'article 78bis, «lorsqu'une association d'assurance mutuelle fait usage de la faculté prévue à l'article 165 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, les règles du présent chapitre sont d'application par dérogation aux articles 166 à 174 des mêmes lois, sauf dans la mesure où il y est fait expressément référence dans le présent chapitre».

Selon l'article 78^{quater}, § 2 lois soc., le contrôle de la transformation relève de la compétence du ou des commissaires-reviseurs de l'association. Ceux-ci doivent faire rapport sur l'état comptable établi par l'organe de gestion et «indiquer notamment s'il traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de l'association».

Le chapitre V^{quinqüies} de la loi du 9 juillet 1975 tel que modifié comprend une procédure complète de transformation adaptée aux caractéristiques particulières d'une association d'assurance mutuelle dont les statuts ne sont pas réglés par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Le fait que la mission de contrôle soit confiée exclusivement au commissaire-reviseur est logique puisque toutes ces sociétés sont nécessairement contrôlées en application de la loi relative au contrôle des entreprises d'assurances.

La cohérence entre l'objet de la mission de contrôle dans cette hypothèse et le projet de normes modifiées sur le contrôle des transformations peut être posée. On observera que le texte concernant les associations d'assurance mutuelle ne fait pas référence à la surévaluation de l'actif net et qu'il n'exige pas la mention explicite de la différence éventuelle entre l'actif net et le capital social minimum prescrit par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Toutefois, l'article 78^{octies} lois soc. maintient la responsabilité des membres de l'organe de gestion de l'association d'assurance mutuelle lorsque de telles surévaluations ou différences apparaissent.

A la lecture du texte de l'article 78^{quater}, § 3 lois soc., on doit considérer que le commissaire-reviseur de l'association d'assurance mutuelle accomplira sa mission en appliquant la recommandation du Conseil du 5 janvier 1993 relative à la mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire-reviseur. Bien que la loi ne lui impose pas de faire mention d'une différence éventuelle entre l'actif net et le capital social minimum prescrit par la loi, il lui est recommandé d'ajouter cette mention s'il devait apparaître que l'actif net est inférieur au capital social minimum.

Le Conseil évoquera avec l'Office de Contrôle des Assurances l'application de cette mission de contrôle après l'entrée en vigueur du nouveau Code des sociétés.

10. CONTROLE DES ASBL

Dans ses rapports 1997 et 1998, le Conseil exposait la teneur d'un projet de modification de la législation relative aux ASBL. Ce projet de loi avait notamment pour but d'imposer aux plus grandes ASBL, la tenue de comptes conforme à la législation comptable et le contrôle de ces comptes par un professionnel. Le projet de loi déposé le 2 décembre 1998 envisageait la modification de l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux ASBL et aux établissements d'utilité publique en imposant aux associations qui dépassent les critères de l'article 12, § 2 de la loi comptable de désigner un commissaire auquel les articles 64, § 1^{er}, alinéas 2 à 5, § 2, alinéas 2 à 3 et 64bis à 66 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales seraient applicables par analogie.

Cette disposition du projet de loi a malheureusement été amendée au cours des travaux parlementaires de la Chambre des Représentants. Le nouveau texte prévoit que les associations dont le total des recettes, autres qu'exceptionnelles, hors TVA excède 30 millions BEF et dont le nombre de travailleurs occupés inscrits au registre du personnel (...) excède, en moyenne annuelle 5 en équivalent temps plein, ou dont le nombre de travailleurs occupés inscrits au registre de personnel (...) excède en moyenne annuelle 30 en équivalent temps plein, tiennent leur comptabilité et établissent leurs comptes annuels conformément aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et de ses arrêtés d'exécution. En outre, le paragraphe 6 contient le texte suivant⁽¹⁾:

«Les statuts peuvent prévoir la désignation par l'assemblée générale, d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes, membres ou non de l'association, chargés du contrôle de la situation financière et des comptes de l'association.»

Lorsqu'il est fait usage de la faculté visé à l'alinéa 1^o, les statuts précisent les pouvoirs d'investigation et de contrôle du ou des commissaires.»

Si le projet de loi constitue sans doute une avancée certaine en matière de comptabilité, il n'en va pas de même dans le domaine du contrôle des comptes. Le texte proposé constitue un *status quo* par rapport à la situation en vigueur depuis 1921. Le législateur n'a pas opté, même pour les

(1) *Duc. Parl.*, Chambre, 1998-99, 1854/9, p. 11.

grandes ASBL, pour un contrôle des comptes effectué par un professionnel indépendant. De façon cohérente, d'ailleurs, il n'a pas imposé aux commissaires le respect des articles 64 à 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Le Conseil, s'il considère que cette situation est regrettable, tient cependant à constater qu'un très grand nombre d'associations sans but lucratif sont soumises dès à présent à des législations particulières imposant des règles comptables et un contrôle spécifique. On mentionnera en particulier:

Contrôle des institutions privées de prévoyance

Arrêté royal du 14 mai 1985 concernant l'application aux institutions privées de prévoyance, de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances (M.B. du 7 juin 1985).

Contrôle des caisses de pensions

Arrêté royal du 5 avril 1995 concernant l'application de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances aux caisses de pensions visées à l'article 2, § 3, 4° de la loi précitée (M.B. du 15 juin 1995).

Contrôle des mutuelles

Loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités. (M.B. du 28 septembre 1990).

Contrôle des fonds de sécurité d'existence

Loi du 7 janvier 1958 concernant les fonds de sécurité d'existence (M.B. du 7 février 1958).

Contrôle des secrétariats sociaux

Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (M.B. du 5 décembre 1969), tel que modifié par l'arrêté royal du 20 juillet 1998 (M.B. du 5 août 1998).

Contrôle des laboratoires de biologie clinique

Arrêté royal n° 143 du 30 décembre 1982 fixant les conditions auxquelles doivent répondre en vue de l'intervention de l'assurance maladie pour les prestations de biologie clinique (M.B. du 12 janvier 1983), modifié par plusieurs dispositions ultérieures.

Contrôle de la comptabilité des établissements hospitaliers

Loi sur les hôpitaux coordonnée par l'arrêté royal du 7 août 1987 (M.B. du 7 octobre 1987).

Contrôle des partis politiques

Loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques (M.B. du 20 juillet 1989) modifiée dernièrement par la loi du 23 juin 1999 (M.B. du 19 août 1999).

Contrôle des services médicaux inter-entreprises

Arrêté royal du 23 janvier 1992 relatif à la comptabilité, aux comptes annuels et au budget des services médicaux inter-entreprises (M.B. du 29 janvier 1992), ainsi que modifié ultérieurement.

Contrôle des ONG

Arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subvention d'organisations non gouvernementales de développement et de leurs fédérations (M.B. du 27 août 1997); addendum à l'arrêté royal (M.B. du 10 octobre 1997).

Contrôle des Hautes écoles et Instituts supérieurs

- Décret du 13 juillet 1994 relatif aux instituts supérieurs en Communauté flamande (M.B. du 31 août 1994), modifié ultérieurement.
- Décret du 5 août 1995 fixant l'organisation générale de l'enseignement supérieur en Hautes Ecoles (M.B. du 1er septembre 1995), modifié ultérieurement.

Contrôle des services externes pour la prévention et la protection au travail

Arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail (M.B. du 31 mars 1998).

Contrôle des maisons de repos et de soins

Arrêté royal du 2 décembre 1982 fixant les normes pour l'agrément spécial des maisons de repos et de soins (M.B. du 7 décembre 1982), modifié par l'arrêté royal du 24 juin 1999 (M.B. du 29 février 2000).

Contrôle de certains organismes dans la Communauté flamande

- Arrêté du Gouvernement flamand du 16 juin 1998 réglant l'agrément et le subventionnement des centres pour troubles du développement (M.B. du 3 octobre 1998).

- Arrêté du 28 avril 1998 du Gouvernement flamand portant exécution du décret du 19 décembre 1997 relatif à l'aide sociale générale (M.B. du 12 juin 1998).
- Décret du 12 mai 1998 de la Communauté flamande relatif à l'agrément des organisations nationales de la jeunesse (M.B. du 21 juillet 1998).

Contrôle de certains organismes dans la Communauté française ou la Région wallonne

- Arrêté du Gouvernement wallon du 9 octobre 1997 relatif aux conditions d'agrément et de subventionnement des services résidentiels, d'accueil de jour et de placement familial pour personnes handicapées (M.B. du 25 décembre 1997).
- Arrêté du 15 mars 1999 du Gouvernement de la Communauté française relatif aux conditions générales d'agrément et d'octroi des subventions pour les services visés à l'article 43 du décret du 4 mars 1991 relatif à l'aide à la jeunesse (M.B. du 1er juin 1999).

Cette liste n'est certes pas exhaustive mais permet de donner un large aperçu de l'éventail des missions de contrôle effectuées par les réviseurs d'entreprises dans des ASBL. Cette liste sera transmise à la Commission «Secteur non marchand» de l'Institut pour examen et sera, le cas échéant, complétée.

V. MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS

- 1. Contrôle des institutions financières**
 - 1.1. Normes de révision
 - 1.2. Services financiers sur Internet
- 2. Contrôle des entreprises d'assurances**
 - 2.1. Modifications du règlement de l'Office de Contrôle des Assurances relatif à l'agrément des commissaires agréés
 - 2.2. Sociétés de cautionnement mutuel
- 3. Contrôle des Mutualités et Unions Nationales de Mutualités**
 - 3.1. Note technique aux réviseurs agréés par l'Office de Contrôle des Mutualités et des Unions Nationales de Mutualités
 - 3.2. Rapports de révision
- 4. Rapport de révision dans le secteur hospitalier**
- 5. Contrôle de la comptabilité des partis politiques**
 - 5.1. Modifications de la loi du 4 juillet 1989 en matière de contrôle
 - 5.2. Schéma de comptes
 - 5.3. Rapport du réviseur d'entreprises
- 6. Organismes d'intérêt public et marchés publics**
- 7. Fonds de sécurité d'existence**
 - 7.1. La comptabilité
 - 7.2. Le contrôle
- 8. Laboratoires de biologie clinique**
- 9. Commerce électronique**
- 10. Prix 1999 pour le meilleur rapport environnemental**
- 11. Services d'aide à la jeunesse en Communauté française**

12. Crise de la dioxine

- 12.1. Identification des entreprises susceptibles de contribuer à la contamination par la dioxine
- 12.2. Avances sans intérêts destinées aux entreprises touchées directement par la crise de la dioxine
- 12.3. Crédits garantis destinés aux entreprises intrinsèquement saines touchées par la crise de la dioxine
- 12.4. Indemnités relatives à certaines denrées alimentaires d'origine animale détruites
- 12.5. Régime d'indemnisation pour certains animaux vivants et certains produits d'origine animale
- 12.6. Mesures fiscales d'accompagnement
- 12.7. Inventaire de certains produits d'origine animale dérivés de porcs ou de volailles

1. CONTROLE DES INSTITUTIONS FINANCIERES

1.1. Normes de révision

Dans son rapport sur l'exercice 1998, le Conseil a exposé les travaux menés par un groupe mixte composé de réviseurs agréés et de représentants de la Commission Bancaire et Financière en vue de revoir la circulaire B350 relative aux directives de la Commission Bancaire et Financière aux réviseurs agréés en ce qui concerne leur collaboration au contrôle prudentiel. (p. 212). Les instructions de la Commission Bancaire et Financière aux réviseurs agréés font l'objet d'une nouvelle circulaire D1/99/1 adressée aux réviseurs agréés le 12 mars 1999. Les nouvelles instructions traitent successivement des points suivants:

- le contrôle des états périodiques;
- le contrôle du caractère adéquat de l'organisation et du contrôle interne, ainsi que du respect du statut légal;
- les rapports à la Commission Bancaire et Financière;

- l'échange d'information entre la Commission Bancaire et Financière et les réviseurs agréés;
- la collaboration des réviseurs agréés au contrôle exercé par la Commission Bancaire et Financière sur les établissements de crédit de droit belge, dont l'entreprise mère est une compagnie financière.

Ces nouvelles instructions s'inscrivent dans le modèle de contrôle appliqué par la Commission Bancaire et Financière qui conçoit le contrôle prudentiel comme s'organisant en quatre cercles concentriques: le contrôle interne, l'audit interne, le contrôle revisoral et le contrôle exercé par la Commission.

L'internationalisation croissante de l'activité bancaire amène les réviseurs agréés à effectuer des missions, d'une part, dans les implantations étrangères d'établissements de crédit belge et, d'autre part, dans les établissements de banques étrangères dans notre pays. La Commission Bancaire et Financière est essentiellement impliquée dans le processus lorsque les réviseurs posent des actes en leur qualité de collaborateur du contrôle prudentiel. Dans la circulaire D1/99/1, le Président de la Commission Bancaire et Financière souligne que le réviseur agréé devra consulter la Commission avant d'effectuer, en tant que collaborateur du contrôle prudentiel, des missions revisorales à l'étranger ou à la demande d'une autorité de contrôle étrangère.

A la suite de cette circulaire, les travaux d'adaptation des règles relatives au contrôle des établissements de crédit doivent se poursuivre par la modification des normes de révision du 5 novembre 1993. Ils doivent s'inscrire également dans le processus de la mise à jour des normes de l'IFAC à ce sujet. Cette modification devrait en outre être complétée de recommandations sur des opérations spécifiques parmi lesquelles il y a lieu de ranger en particulier l'impact du commerce électronique sur les travaux de révision, l'audit de la fonction de «compliance», la réglementation de la lutte contre le blanchiment, les mécanismes particuliers, la fonction de signal, l'audit et les rapports concernant les situations semestrielles et périodiques des établissements de crédit.

Les travaux de modification des normes devront avoir lieu au cours de l'année 2000. Le Conseil a considéré que les travaux de modification pourraient être effectués par une Commission mixte à laquelle la Commission Bancaire et Financière serait invitée à participer.

1.2. Services financiers sur Internet

La Commission Bancaire et Financière a adressé aux entreprises d'investissement et aux établissements de crédit un document de discussion relatif aux services financiers sur Internet. Ce document contient un inventaire des points requérant une attention particulière sous l'angle prudentiel. Le Président de la Commission Bancaire et Financière a sollicité l'avis de l'Institut sur le contenu de ce document.

La note tend à explorer ce nouveau domaine et vise principalement à cerner les aspects du cadre réglementaire et prudentiel actuel qui s'appliquent spécifiquement à l'environnement Internet. Elle ne traite pas de la diffusion d'informations par les émetteurs, ni des aspects purement techniques et des risques informatiques liés à l'utilisation d'Internet dans le cadre des activités de l'établissement. Les points requérant une attention particulière sous l'angle prudentiel sont les suivants:

- aspects de politique générale;
- relations contractuelles;
- sécurité;
- agents délégués virtuels;
- identification du client en l'absence d'un contact «face-à-face»;
- aspects opérationnels;
- mesures et procédures devant garantir le respect des règles de conduite;
- caractère potentiellement transfrontalier de services offerts ou fournis.

Le document est complété en outre par une «check-list» des points requérant une attention particulière.

Le Conseil a étudié avec attention un document dont il considère le contenu comme fort utile et intéressant. Il a transmis à la Commission Bancaire et Financière certaines suggestions dont les principales sont résumées ci-dessous:

«Dans l'introduction, il est précisé que la note ne traite pas des risques informatiques liés à l'utilisation d'Internet dans le cadre des activités de l'établissement. Comme le fait apparaître la section consacrée à la sécurité en page 5, cette question ne peut pas être vraiment omise. C'est sans doute un élément du document et de la check list annexée qui mériterait d'être développé soit dans cette note, soit dans un document distinct. La sécurité des systèmes informatiques liés aux services financiers sur Internet concerne notamment l'environnement de contrôle, l'analyse des risques

par les dirigeants, les contrôles du fonctionnement des opérations (en ce compris les contrôles d'accès, la protection contre les virus, les procédés de back up et de recouvrement), la sécurité appropriée de l'information et le contrôle de qualité.

On peut également mentionner les problèmes liés à la disponibilité et à l'accessibilité permanente de certaines données. Ainsi, lorsque l'établissement s'engage à fournir des informations en continu sur les marchés, l'impossibilité d'accéder à cette information pourrait dans certains cas s'analyser comme une faute susceptible d'engendrer la responsabilité de l'établissement.

Le texte donne un aperçu des fonctions remplies par les sites web des établissements de crédit et entreprises d'investissement. Cette énumération paraît relativement complète. Toutefois, on peut se demander s'il ne serait pas utile de la diviser en deux groupes: d'une part, les fonctions d'information et d'autre part, les fonctions opérationnelles. Les deux groupes de fonctions peuvent conduire à des solutions différentes sur le plan de l'organisation et de la maîtrise des risques.

Le point 3 examine les aspects requérant une attention particulière sous l'angle prudentiel; il serait peut-être utile d'insister plus particulièrement sur le fait que l'organisme qui se lance dans ce type d'activités devrait procéder, avant de commencer l'exploitation, à une analyse de risque préalable, à la mise au point d'un contrôle interne approprié mais également à une expérimentation suffisante des procédures au moyen de tests (...).

La note examine brièvement les problèmes posés par les relations contractuelles. En ce qui concerne la relation Etablissements-Clients, elle souligne la nécessité d'être attentif à la rédaction de contrats appropriés. Les relations entre l'entreprise d'investissement et les établissements de crédit concernent certes les relations contractuelles mais également les relations pré-contractuelles à propos desquelles il est indispensable de garantir une transparence suffisante des pratiques commerciales. Ainsi, pour toutes les activités payantes réalisées par la voie électronique, le site devrait permettre l'accès inconditionnel par les clients potentiels aux conditions générales de contrat qui seraient appliquées si l'opération devait être conclue. Par ailleurs, il serait nécessaire d'offrir aux clients des garanties concernant la protection de la vie privée et le respect de certaines législations relatives aux pratiques commerciales.
(...)

Enfin, on doit souligner que la législation belge mériterait d'être complétée de toute urgence par une réglementation appropriée des signatures électroniques. En l'absence d'une telle réglementation et d'une sécurité juridique suffisante, on peut se demander s'il ne serait pas nécessaire de disposer régulièrement de confirmations cor-

rectement documentées par le client sur la situation des relations entre les deux parties. La note souligne de façon tout-à-fait correcte que certains systèmes tendent à exclure l'intervention humaine et qu'il peut y avoir des problèmes pour identifier le client en l'absence d'un contact face à face. Il est bien intéressant de souligner que les procédures d'identification des clients doivent faire l'objet d'une attention particulière de la part des auditeurs internes et externes de l'établissement, encore faut-il que ceux-ci disposent des moyens nécessaires à la mise en œuvre de contrôles pour détecter à temps des opérations suspectes. Le document met ici en évidence un problème potentiel mais il n'y apporte pas la solution qui devra être sans doute ultérieurement développée.»

Le Conseil mentionnait enfin que l'Institut a entamé une réflexion sur la possibilité pour les réviseurs d'entreprises de procéder à des vérifications de la fiabilité des opérations commerciales effectuées de façon électronique (voir ci-après point 9). Un avant-projet de norme a été établi en la matière et est toujours en discussion. Ce document constitue par ailleurs une illustration des tests qui peuvent être effectués par des experts externes.

2. CONTROLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES

2.1. Modifications du règlement de l'Office de Contrôle des Assurances relatif à l'agrément des commissaires agréés

Le Moniteur du 21 octobre 1999 publie le règlement n°11 de l'Office de Contrôle des Assurances relatif à l'agrément des commissaires agréés. Ce texte apporte plusieurs modifications importantes au régime d'agrément des commissaires. Le Conseil de l'Institut a eu l'occasion d'émettre un avis sur le projet de règlement et s'était réjoui des principales modifications apportées (rapport annuel 1998, p. 115).

Deux dispositions importantes ont été introduites dans le régime des commissaires agréés:

- 1° La première modification a pour but d'imposer l'accord préalable de l'Office avant la proposition de désignation d'un commissaire agréé à l'organe qui doit le nommer. Ce système est parallèle à celui qui existe dès à présent dans le cadre des établissements de crédit.

2° L'accord de l'Office est subordonné au dépôt par le commissaire d'un dossier démontrant qu'il dispose des moyens nécessaires à l'exercice de sa mission. Toute modification ultérieure devra être portée à la connaissance de l'Office qui pourrait révoquer son accord si les moyens mis en œuvre ne le satisfaisaient plus.

Le Conseil se réjouit de constater que l'Office de Contrôle des Assurances a donné suite à la plupart des suggestions qu'il lui avait faites à propos du projet de règlement. Il se réjouit de l'abandon des dispositions antérieures concernant le régime d'agrément provisoire et le système disciplinaire. Il estime positif que la réglementation permette aujourd'hui à l'Office de Contrôle des Assurances de communiquer à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises non seulement les décisions par lesquelles un agrément aurait été retiré à un commissaire mais également les faits ou actes dont l'Office aurait connaissance et qui constitueraient à ses yeux un manquement du commissaire agréé dans l'exercice de ses fonctions. L'approche, défendue notamment par l'article 10, § 3, est cohérente avec la réglementation professionnelle et plus particulièrement l'article 18ter, 2° de la loi créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces mesures constitueront une collaboration souhaitable au bon exercice des missions de surveillance de l'Institut.

L'Office de Contrôle des Assurances a sollicité l'avis du Conseil de l'Institut sur les projets de communication qu'elle se propose d'adresser aux reviseurs d'entreprises, plus particulièrement en ce qui concerne la procédure de désignation d'un commissaire dans une entreprise contrôlée. Le Conseil n'a pas estimé utile de faire des observations sur le projet de note E8 qui concerne la description des innovations apportées au règlement d'agrément.

En ce qui concerne par contre l'annexe à cette note relative au questionnaire traitant des moyens mis en œuvre, le Conseil a manifesté quelques préoccupations sur l'importance de la charge administrative qui en découle. L'Office de Contrôle des Assurances reconnaît lui-même que ce dossier administratif est contraignant et espère que cette procédure améliorera la connaissance par l'Office du secteur de l'audit et améliorera les relations entre l'Office et les commissaires. Le Conseil de l'Institut a cependant souhaité que l'Office s'efforce de réduire quelque peu le volume d'informations requis et envisage à brève échéance de ramener ce questionnaire aux éléments essentiels à l'exercice de sa mission de surveillance.

2.2. Sociétés de cautionnement mutuel

L'arrêté royal du 30 avril 1999 (*Moniteur belge*, 6 août 1999) régit le statut et le contrôle des sociétés de cautionnement mutuel. Ces sociétés sont soumises à la tutelle prudentielle de l'Office de Contrôle des Assurances. L'article 44 de cet arrêté royal dispose que, dans toutes sociétés, un des commissaires au moins doit être désigné par l'assemblée générale statutaire des associés parmi les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou parmi les membres de l'Institut des Experts-Comptables. L'article 40 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances est applicable par analogie.

La mention de l'expert-comptable dans une mission de contrôle légal des comptes annuels, qui plus est dans un secteur contrôlé par un organisme de tutelle prudentiel, ne peut résulter que d'une erreur. Cette erreur mentionnée dans l'avis du Conseil d'Etat (*Moniteur belge*, p. 29.297) n'a pas été corrigée par le Ministre de l'Economie. Toutefois, l'Office de Contrôle des Assurances considère que cette mission ne peut être exécutée que par un réviseur d'entreprises. Dans sa communication F2 relative au rôle des commissaires auprès des sociétés de cautionnement mutuel et leurs relations avec l'Office, ce dernier souligne que le commissaire doit légalement être habilité à dresser le rapport visé par l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. *«Il en résulte que seuls les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises peuvent exercer la tâche de commissaire visé par l'article 44 de l'arrêté royal du 30 avril 1999 précité et dans cette communication»*. L'Office insiste par ailleurs sur le fait que l'application de l'article 40 de la loi du 9 juillet 1975 implique que les missions complémentaires prévues par la loi de contrôle soient également respectées scrupuleusement dans le contexte du contrôle des sociétés de cautionnement mutuel.

Consulté par l'Office sur le contenu de la communication F2 précitée, ainsi que sur l'annexe relative au rapport du commissaire concernant les sociétés de cautionnement mutuel, le Conseil a signalé qu'il n'avait pas d'objections de fond sur le contenu de ces documents. Toutefois, il s'inquiétait des problèmes liés au délai de transmission des rapports. En effet, comme dans les autres missions où l'Office est impliqué, la communication prévoit que les comptes annuels doivent être transmis à l'Office au plus tard trois semaines avant l'assemblée générale, accompagnés du rap-

port du commissaire; dans certaines entreprises, ces délais posent des problèmes d'application par le manque de coordination avec les délais fixés par le droit des sociétés.

3. CONTROLE DES MUTUALITES ET UNIONS NATIONALES DE MUTUALITES

3.1. Note technique aux reviseurs agréés par l'Office de Contrôle des Mutualités et des Unions Nationales de Mutualités

La Commission constituée au sein de l'Institut pour étudier les problèmes spécifiques des Mutualités et Unions Nationales de Mutualités a poursuivi au cours de l'exercice ses discussions avec l'Office du Contrôle des Mutualités sur le contenu d'une note technique à l'intention des reviseurs agréés portant sur les différents aspects d'exécution de la mission de contrôle. Plusieurs réunions ont eu lieu avec l'Office du Contrôle afin d'obtenir un accord sur le contenu de ce document. La note technique comprend d'une part des commentaires relatifs aux objectifs du Contrôle des Mutualités et des Unions Nationales de Mutualités et par ailleurs un ensemble de directives au reviseur dans l'exécution de sa fonction. Il y a lieu d'ajouter que la fonction de contrôle des Mutualités s'effectue dans le respect des Normes Générales de Révision.

3.2. Rapports de révision

Les rapports de révision relatifs aux comptes annuels des Mutualités et des Unions Nationales de Mutualités doivent être établis dans le respect des Normes Générales de Révision. La Commission compétente de l'Institut a proposé que le rapport sur les comptes de l'assurance libre respecte en tous points les Normes Générales de Révision, sous réserve des aspects légaux spécifiques au secteur, qui n'influenceront que la seconde partie du rapport.

Le rapport à établir sur les comptes de l'assurance obligatoire présenté à l'assemblée générale de l'Union Nationale de Mutualités présente des problèmes différents. Tout d'abord, il y a lieu de présumer que ce rapport

pourra être présenté après approbation par le Comité de gestion de l'INAMI. Il est suggéré que ce point soit formellement indiqué dans l'introduction du rapport. S'il en est autrement, le commissaire-reviseur ne pourrait pas attester les comptes annuels.

Par ailleurs, les dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels des Unions Nationales de Mutualités en Belgique ne sont pas conformes aux principes comptables généralement admis. Ces règles prévoient l'application de méthodes comptables dérogeant aux principes généralement admis et consistant en une comptabilité de caisse améliorée. Cette situation sera clairement indiquée dans le premier alinéa de l'attestation des comptes annuels. Dans la mesure où la loi belge est respectée, et si les normes de référence sont clairement identifiées, rien n'empêche l'attestation sans réserve des comptes annuels.

Enfin, il y a lieu de rappeler que la réglementation de contrôle impose aux commissaires-reviseurs de faire une déclaration particulière relative à l'organisation administrative et au système de contrôle interne afin de déclarer dans quelle mesure ceux-ci sont, d'une façon générale, jugés suffisants et adaptés à la taille et à la nature des activités de l'Union Nationale. Cette déclaration figure dans la seconde partie du rapport.

4. RAPPORT DE REVISION DANS LE SECTEUR HOSPITALIER

La loi sur les hôpitaux, coordonnée par l'arrêté royal du 7 août 1987, impose la désignation d'un réviseur d'entreprises chargé de contrôler la comptabilité et les comptes annuels de l'hôpital (article 80).

► *Contenu du rapport de révision des hôpitaux*

Conformément aux dispositions de l'article 82, le réviseur d'entreprises rédige un rapport circonstancié sur les résultats de son contrôle qui indique particulièrement:

1. comment il a effectué son contrôle et s'il a obtenu toutes les explications et informations qu'il a demandées;

2. si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et administratives applicables;
3. si, à son avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'hôpital.

Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec clarté et précision les réserves et les objections qu'il estime devoir formuler. Sinon, il mentionne expressément qu'il n'a aucune objection ou réserve à formuler.

Le libellé de l'article 82 de la loi relative aux hôpitaux étant similaire à celui de l'article 65 lois soc., le Conseil est d'avis que le rapport de révision prévu par le chapitre III des Normes Générales de Révision est applicable aux hôpitaux. Ceci n'exclut pas le fait que le réviseur pourra adapter certaines phrases de ce rapport type lorsque des spécificités au secteur hospitalier l'imposent.

La seconde partie du rapport de révision des hôpitaux permet également aux réviseurs d'entreprises d'y mentionner des attestations (autres que la certification des comptes annuels) prévues légalement ainsi que d'autres informations que le réviseur souhaiterait inclure dans son rapport de révision.

► *Procédure de rattrapage*

Dans le secteur hospitalier, le législateur a régulièrement recours à la procédure des «rattrapages», à la hausse ou à la baisse, résultant de la révision *a posteriori* de certains éléments budgétaires. D'une étude du CBNCR, intitulée «Guide de révision des institutions hospitalières» (4/1991), il ressortait que ces rattrapages devraient normalement conduire à une réserve dans le rapport de certification (pp. 149 & 150).

Plusieurs membres ont interrogé le Conseil pour savoir si la réserve recommandée avant la modification des normes générales continue à être justifiée compte tenu de la nature légale du phénomène et de l'importance des montants en cause.

La modification des Normes Générales de Révision en 1997 supprime la possibilité d'émettre une réserve pour cause d'incertitude. Par contre, le réviseur d'entreprises peut compléter son attestation sans réserve ou son attestation avec réserve, par un paragraphe explicatif qui se justifie notam-

ment lorsque le reviseur est confronté à une incertitude importante dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.

De l'avis du Conseil, l'incertitude liée à la procédure des rattrapages dans les comptes annuels d'un établissement hospitalier peut être intégrée dans le rapport de révision en tant que paragraphe explicatif.

Le Conseil tient à rappeler que pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le commissaire-reviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou dans le rapport de gestion, jugée adéquate par le reviseur.

Dans de telles situations, le reviseur d'entreprises pourra compléter son rapport sans réserve (ou avec réserve) d'un paragraphe explicatif, apparaissant après l'attestation, libellé de la manière suivante:

«Le montant des rattrapages, tel qu'enregistré dans le compte de résultats et qui s'élève à ... BEF, a été estimé. Il ne nous est pas possible de nous prononcer sur son niveau. Bien que celui-ci ait été calculé conformément aux dispositions légales, étant donné la marge d'interprétation dans la procédure utilisée, celui-ci ne pourra être validé qu'en possession du document officiel du Ministère public».

5. CONTROLE DE LA COMPTABILITE DES PARTIS POLITIQUES

5.1. Modifications de la loi du 4 juillet 1989 en matière de contrôle

Dans son précédent rapport (p. 119), le Conseil a exposé sa position en ce qui concerne l'objet de la mission du reviseur d'entreprises dans les partis politiques. Dans la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour les élections des Chambres fédérales, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques, le rôle du reviseur d'entreprises était d'établir le rapport financier que le parti politique adresse à la Commission de Contrôle des dépenses électorales. Au fil du temps, le contenu du rapport financier s'est modifié de même que la tâche du reviseur d'entreprises.

La loi du 19 novembre 1998 modifiant la loi du 4 juillet 1989 précitée introduit une annexe définissant le contenu du rapport financier. Cette annexe requiert que le reviseur d'entreprises applique les Normes Générales de Révision. Ceci suppose que le reviseur d'entreprises contrôle les comptes annuels et qu'un autre organe au sein du parti soit responsable pour l'établissement du document. Le Conseil avait exprimé ses regrets que la loi du 19 novembre 1998 ne reflète pas correctement ce partage de responsabilité indispensable pour que les normes de révision puissent être appliquées.

Une proposition de loi a été déposée le 8 mars 1999 par le Député, Monsieur J. TAVERNIER (*Doc. Parl., Chambre, 2043/1-98/99*) visant à corriger sur ce point le texte de la loi de 1989. L'auteur de la proposition observe que l'importante fonction de contrôle confiée aux reviseurs d'entreprises «*est dès lors plus inconciliable qu'avant avec la mission prévue à l'article 23 de la loi du 4 juillet 1989, à savoir l'établissement d'un rapport financier. La modification (...) a pour objet de scinder nettement les tâches et les responsabilités liées à l'établissement et au contrôle des comptes annuels entre le conseil d'administration et le reviseur d'entreprises*».

Cette proposition a été approuvée par les Chambres législatives. Elle est devenue la loi du 23 juin 1999 par laquelle l'article 23 de la loi du 4 juillet 1989 précitée a été modifiée (*Moniteur belge*, 19 août 1999). Il appartient désormais au conseil d'administration de l'ASBL de gestion (article 22 de la loi) d'établir le rapport financier sur les comptes annuels des partis politiques et de leurs composantes dans le respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et de ses arrêtés d'exécution. L'assemblée générale de la même ASBL désigne un reviseur d'entreprises qui fait rapport sur le rapport financier du conseil d'administration.

Le Conseil se réjouit de constater que le mécanisme de contrôle de la comptabilité des partis politiques a ainsi rejoint totalement le régime de droit commun.

5.2. Schéma de comptes

A la demande de la Commission parlementaire de Contrôle des dépenses électorales et de la comptabilité des partis politiques, le Conseil a soumis un avant-projet de schéma de comptes consolidés à la réflexion de cette

Commission. Ce projet, applicable au plus tôt aux comptes de l'exercice 1999, a été soumis à la Commission parlementaire dès le mois de mars 1999. Toutefois, les contraintes des travaux parlementaires en fin de session n'ont pas permis d'examiner ce document avant les élections du mois de juin.

Les confrères investis d'un mandat dans les partis politiques ont continué leurs travaux sur l'application et le contrôle des schémas proposés au cours de l'exercice. En décembre 1999, une proposition complémentaire a été faite en ce qui concerne les autres aspects du rapport financier à savoir:

- les modalités d'identification du parti et de ses composantes et,
- les comptes synthétiques des différentes composantes.

5.3. Rapport du reviseur d'entreprises

Selon la volonté du Parlement, les Normes Générales de Révision doivent être appliquées au contrôle des comptes des partis politiques et de leurs composantes repris dans le rapport financier. Il en résulte que le rapport du reviseur d'entreprises doit aussi se conformer aux Normes Générales Révision. Conformément à ces normes, le rapport comprendra une introduction et deux parties. La première partie portera sur l'attestation des comptes consolidés du parti et de ses composantes, tandis que la seconde partie contiendra des informations additionnelles portant sur les différents points spécifiquement évoqués dans l'annexe à la loi du 4 juillet 1989, telle que introduite par la loi du 19 novembre 1998.

De l'avis du Conseil, l'attestation des comptes consolidés doit être standardisée selon les mêmes termes que ceux utilisés par les Normes Générales de Révision. Par contre, les observations relatives au respect du cadre réglementaire, en ce compris le cas échéant les aspects liés au périmètre de consolidation, qui sont spécifiques aux partis politiques, ainsi que les considérations relatives à l'organisation administrative et comptable du parti et de ses composantes doivent nécessairement trouver place dans la seconde partie du rapport.

6. ORGANISMES D'INTERET PUBLIC ET MARCHES PUBLICS

Ainsi que le Conseil l'avait annoncé dans son Rapport Annuel 1998 (p. 123), il a mis à l'étude au cours de l'année la rédaction d'un projet de cahier de charges pour l'attribution de missions de réviseur d'entreprises par les organismes d'intérêt public, visés par la loi du 16 mars 1954. Le fait que la loi du 24 décembre 1993 relative aux marchés publics et à certains marchés de travaux, de fournitures et de services soit également d'application aux prestations de services revisoraux auprès des organismes d'intérêt public rend souhaitable une proposition de la profession destinée à clarifier la portée de l'intervention et l'étendue des travaux du réviseur d'entreprises.

Le Conseil souhaite rappeler qu'une distinction doit être faite en matière de travaux publics entre trois procédures d'attribution des marchés:

- *l'adjudication* dans laquelle le marché doit être attribué au soumissionnaire qui a remis l'offre régulière la plus basse, c'est-à-dire que seul le prix offert sera pris en considération;
- *l'appel d'offres*, procédure dans laquelle le marché doit être attribué au soumissionnaire qui a remis l'offre régulière la plus intéressante, c'est-à-dire qu'on tiendra compte du prix, mais également des autres critères d'attribution mentionnés dans le cahier des charges;
- *la procédure négociée*, dans laquelle la mission est attribuée après négociation, c'est-à-dire que le pouvoir adjudicateur consulte plusieurs fournisseurs de son choix et traite sur les conditions de la mission avec un ou plusieurs d'entre eux.

Il peut être fait utilisation de la procédure négociée pour autant que le montant à approuver ne soit pas supérieur à 2,5 millions de francs (hors TVA). Ce montant est déterminé au moyen de la rémunération totale estimée du fournisseur pendant la durée totale du contrat. Lorsqu'il ne peut pas être fait utilisation de la procédure négociée, le pouvoir adjudicateur doit choisir entre l'adjudication et l'appel d'offre.

Le Conseil a constaté que dans l'attribution de certains marchés portant sur des missions revisorales, un choix a été fait pour la procédure de l'adjudication qui se base sur l'attribution au soumissionnaire qui a déposé le prix le plus bas. Selon le Conseil, cette approche n'est pas souhaitable dans

la mesure où une mission de prestation de services intellectuels est concernée par la procédure. Dans le cas de l'appel d'offres, le pouvoir adjudicateur peut en effet tenir compte de l'offre la plus intéressante et non la plus basse, ceci signifie qu'une comparaison reste possible entre le prix et d'autres critères. Par conséquent, la proposition de cahier de charges fait un choix pour la procédure de l'appel d'offres.

En ce qui concerne les critères d'attribution et de sélection, il y a lieu d'observer qu'une distinction entre ces critères n'est pas aisément réalisable. Les critères d'attribution ont pour but de juger la valeur intrinsèque des offres déposées. Les critères de sélection qualitatifs doivent permettre au pouvoir adjudicateur de juger la compétence des candidats ou soumissionnaires pour mener à bien la mission considérée.

Dans le projet de cahier de charges, le Conseil a choisi un ensemble de critères de sélection très généraux. Un des critères de sélection pourrait être l'exigence que le réviseur détienne au moins un mandat dans une institution d'intérêt public ou au moins trois mandats dans une institution de droit privé.

Les critères d'attribution doivent préciser la base sur laquelle les offres seront jugées. Dans le projet de cahier de charges, en dehors du montant des honoraires, deux autres critères d'attribution sont proposés en relation avec la qualité des prestations offertes. D'abord, il est demandé d'apporter des précisions sur l'expérience et les qualifications professionnelles du réviseur, de ses collaborateurs et des experts qui interviendront dans l'exécution de la mission. Ensuite, il est demandé de faire une proposition sur l'approche méthodologique pour l'exécution de la mission. Ceci doit permettre au pouvoir adjudicateur d'avoir une vue sur la qualité des prestations offertes par le réviseur pour un prix donné.

La proposition de cahier de charges a été remise au Ministre des Finances. L'objectif est que les critères de sélection et d'attribution puissent être encore davantage affinés. Le Conseil poursuivra ces travaux au cours de l'année prochaine. Dès l'instant où le projet de cahier de charges pour des missions revisorales auprès des établissements d'intérêt public aura pu être terminé, il y aura lieu d'examiner dans quelle mesure ce cahier de charges pourra servir de modèle pour d'autres institutions soumises à la législation sur les marchés publics et qui doivent également faire appel aux services de réviseurs d'entreprises.

7. FONDS DE SECURITE D'EXISTENCE

En application d'une loi du 7 janvier 1958, le *Moniteur belge* du 10 février 1999 publie l'arrêté royal du 15 janvier 1999 relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des fonds de sécurité d'existence.

Ces organismes ont été créés en vue de réaliser le financement de trois objectifs sociaux: l'organisation de la formation professionnelle des travailleurs, la garantie de la sécurité et de l'hygiène des travailleurs ainsi que l'octroi et le versement d'avantages sociaux à certaines personnes. Les fonds de sécurité d'existence sont administrés sur un mode paritaire par des représentants des employeurs et des travailleurs. L'article 12 de la loi du 7 janvier 1958 institue un contrôle de la gestion du fonds par un réviseur ou un expert-comptable qui fait rapport de sa mission au moins une fois par an à la commission paritaire compétente et au Ministre du Travail et de la prévoyance sociale.

On peut s'étonner de constater qu'une fonction de certification des comptes annuels soit accordée conjointement aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables. Il y a lieu cependant de se référer à la date d'approbation de la législation initiale qui remonte à une époque où les premiers réviseurs d'entreprises venaient à peine d'être inscrits au tableau des membres de l'Institut. Un simple arrêté royal ne peut évidemment modifier une loi. La réglementation de 1999 ne change rien à la situation existante.

7.1. La comptabilité

Dans la convention collective de travail n° 66 du 4 novembre 1997, les parties signataires s'engageaient à affiner la réglementation qui régit les fonds de sécurité d'existence en particulier afin d'assurer une plus grande transparence. Cette convention collective a débouché sur l'arrêté royal du 15 janvier 1999 qui régleme la comptabilité, la forme et le contenu des comptes annuels ainsi que les règles d'évaluation propres à ces organismes.

Le Conseil de l'Institut constate que l'arrêté royal aligne pour l'essentiel la réglementation comptable des fonds de sécurité d'existence sur le droit comptable commun. Elle prévoit que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des

résultats du fonds. Les règles d'évaluation prévues dans l'arrêté royal du 8 octobre 1976 s'appliquent à l'exception de l'article 34 concernant la possible réévaluation des actifs (art. 7 et 19 AR). Toutefois, l'article 19 délègue au Ministre le pouvoir de déterminer les engagements qui doivent faire l'objet de provisions techniques ainsi que les modalités et le mode de calcul de ces provisions et le délai dans lequel elles doivent être constituées.

L'arrêté ministériel du 7 mai 1999 (*Moniteur belge*, 9 novembre 1999) exécute le chapitre III de l'arrêté royal en promulguant des dispositions spécifiques concernant les provisions à constituer par le fonds de sécurité d'existence.

7.2. Le contrôle

L'arrêté royal complète les dispositions comptables par plusieurs articles relatifs aux organes de contrôle et de surveillance. Ainsi, il est prévu que les comptes annuels, le rapport annuel et le rapport du réviseur sont transmis annuellement au Président de la Commission paritaire compétente, lequel en remet copie immédiatement au Ministre de l'Emploi et du Travail. L'article 22 précise encore: *«lorsqu'il s'avère que les comptes annuels élaborés conformément au présent arrêté, se soldent par un résultat négatif qui ne peut être apuré par des réserves préalablement constituées, le réviseur ou l'expert-comptable le mentionne dans son rapport.»*

Compte tenu du souhait des partenaires sociaux d'aligner la comptabilité des fonds de sécurité d'existence sur le système comptable des entreprises, le Conseil considère que le contrôle des documents comptables doit être effectué dans le même esprit que la révision des comptes annuels des entreprises. En d'autres termes, les Normes Générales de Révision doivent être appliquées, en ce compris le chapitre III relatif au rapport, à l'exécution de ces missions.

Par contre, la loi ne renvoie pas directement au droit des sociétés pour régler les problèmes liés au statut du contrôleur légal des comptes. En conséquence, les articles 64 et suivants des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne sont pas applicables.

Pour ce qui concerne la nomination du réviseur d'entreprises, il y a lieu de se référer à l'article 12 de la loi du 7 janvier 1958 et en particulier l'alinéa 1^{er} qui dispose:

« Sans préjudice de l'application des articles 52 et 53 de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, un contrôle est exercé sur la gestion de chaque fonds par un réviseur ou un expert-comptable. Ce réviseur ou cet expert-comptable est désigné par la commission paritaire compétente. Si la commission paritaire n'a pas pu se mettre d'accord sur un nom déterminé, elle propose deux noms au Ministre du Travail et de la Prévoyance sociale, qui statue. »

La loi ne précise aucune durée de mandat confié au réviseur d'entreprises. Même si ceci ne peut être impératif à défaut de précision dans la loi, il y a lieu de recommander une durée de trois ans car celle-ci est devenue usuelle en Belgique pour l'exécution des missions de révision.

La responsabilité du réviseur dans l'exécution des missions de contrôle des fonds de sécurité d'existence s'appréciera, à défaut de disposition légale spécifique, conformément aux règles du droit commun de la responsabilité civile.

L'article 12 précité accorde aux réviseurs un droit illimité de surveillance et d'enquête sur toutes les opérations comptables du fonds en excluant toute immixtion dans la gestion. Ce libellé des pouvoirs du réviseur est fort proche du droit commun; aucune limitation aux pouvoirs du réviseur ne découle de cette législation par rapport au droit des sociétés et aux normes de révision. Le Conseil considère néanmoins que la rédaction d'une lettre de mission destinée à préciser tant la responsabilité du réviseur que les modalités d'exercice de sa mission est hautement conseillée. L'exemple de lettre de mission pour un mandat de commissaire-réviseur reproduit dans le vademecum 1999, p. 585 peut servir de référence pour l'élaboration d'une telle lettre à condition de modifier toutes les références expressément faites aux fonctions de commissaire-réviseur et au droit des sociétés.

Ces dispositions relatives au contrôle des comptes annuels des fonds de sécurité d'existence sont entrées en vigueur dès l'exercice 1999.

8. LABORATOIRES DE BIOLOGIE CLINIQUE

Le *Moniteur belge* du 30 décembre 1999 (2^e édition) publiait l'arrêté royal du 3 décembre 1999 relatif à l'agrément des laboratoires de biologie clinique par le Ministre qui a la Santé publique dans ses attributions. Cet

arrêté royal remplace l'arrêté royal du 12 novembre 1993 relatif à l'agrément des laboratoires de biologie clinique par le Ministre qui a la Santé publique dans ses attributions.

L'article 40 de l'arrêté royal du 1993 prévoyait la constitution d'un Collège d'experts auprès du Ministère de la santé publique chargé de donner des avis en matière de gestion et de comptabilité des laboratoires dans lequel siégeaient des reviseurs d'entreprises. Le Conseil constate que les nouvelles dispositions ne prévoient plus ce Collège d'experts.

Par contre, l'arrêté royal du 3 décembre 1993 institue, auprès du Ministre des Affaires sociales, de la Santé publique et de l'Environnement, une Commission de biologie clinique chargée notamment d'évaluer les structures de frais des laboratoires au départ des rapports de reviseurs d'entreprises (article 47). Dans la mesure où le Ministre compétent devait exprimer le souhait d'associer quelques reviseurs aux travaux de cette Commission, le Conseil est convaincu que l'expérience de ces reviseurs pourrait utilement être utilisée par cette Commission.

Le Conseil tient à rappeler que la portée de l'arrêté royal n°143 du 30 décembre 1982 fixant les conditions auxquelles doivent répondre les laboratoires en vue de l'intervention de l'assurance maladie pour les prestations de biologie clinique n'a pas été modifiée. La note technique du Conseil (publiée en annexe du rapport annuel 1996, pp. 206-312) reste dès lors d'application.

9. COMMERCE ELECTRONIQUE

La Commission européenne a adopté en 1997 une directive européenne concernant la protection des consommateurs en matière de contrats à distance⁽¹⁾. Cette directive a été transposée récemment en droit belge dans le cadre de la loi du 25 mai 1999 modifiant la loi du 14 juillet 1991 sur les pratiques du commerce et sur l'information et la protection des consommateurs (*Moniteur belge*, 23 juin 1999).

Compte tenu de l'expansion de l'utilisation du réseau Internet pour effectuer des opérations commerciales, la Commission européenne souhaite

(1) Directive 97/7/CE du 20 mai 1997, *JOCE* n° L 144 du 4 juin 1997, p. 19-27.

par ailleurs élaborer un cadre normatif spécifique aux conditions dans lesquelles des opérations de commerce électronique peuvent être effectuées.

Une des questions fondamentales est de déterminer quel droit serait applicable aux opérations de commerce électronique: le droit applicable dans le pays dans lequel l'entreprise est investie ou le droit applicable habituellement au consommateur. En décembre 1999, la Commission européenne s'est orientée vers le droit applicable dans le pays dans lequel l'entreprise est investie. Cette orientation semble la plus rationnelle pour les entreprises et devrait permettre une forte expansion du commerce électronique. Elle s'aligne par ailleurs sur les règles applicables aux Etats-Unis et dans d'autres pays anglo-saxons.

Il est important que tant les entreprises que les consommateurs soient correctement informés des règles sous-jacentes à tout contrat conclu par voie électronique. Etant donné que ni les uns, ni les autres ne connaissent la réglementation applicable dans tous les pays, les entreprises qui proposent des opérations commerciales sur leur site Internet doivent publier sur ce site Internet les conditions générales de vente et toute autre modalité de règlement de manière à assurer une bonne information et partant une confiance des parties qui signent le contrat électronique.

De l'avis du Conseil, les réviseurs d'entreprises peuvent jouer un rôle actif pour améliorer la sécurité des relations commerciales nouées au travers du réseau électronique. En effet, à l'instar de ce qui se pratique actuellement aux Etats-Unis et dans quelques autres pays (tels que la Grande-Bretagne et sous peu la France), les réviseurs d'entreprises peuvent intervenir:

- pour vérifier que les entreprises mentionnent sur leur site Internet les engagements commerciaux qu'elles prennent (conditions générales de vente, délais de livraison, procédures en cas d'insatisfaction du consommateur, sécurité des paiements, etc.);
- pour contrôler que l'organisation des systèmes de ces entreprises permet un traitement et un suivi corrects des opérations conclues par voie électronique;
- pour s'assurer que les entreprises respectent effectivement les engagements pris et ce dans tous les cas.

A cet effet, ils effectueraient un contrôle trimestriel qui se terminerait, dans la mesure où l'entreprise respecte les conditions minimales requises,

par la délivrance d'un rapport, appelé déclaration de fiabilité, qui permettrait aux consommateurs d'effectuer des opérations commerciales par voie électronique en toute confiance.

Le Conseil souhaite attirer l'attention sur le fait que les reviseurs d'entreprises sont des professionnels soumis à un code de déontologie imposant l'indépendance et le secret professionnel dans toutes les missions qui leur sont confiées. Ils disposent également d'un corps de normes professionnelles fournissant une méthodologie à suivre dans toute mission. À ce titre, le Conseil estime que la profession est à même de répondre aux attentes des consommateurs en cette matière.

Un projet de normes a été, au courant de 1999, soumis à l'avis des membres avant d'être soumis à l'avis du Conseil Supérieur.

La Commission Website a poursuivi ses travaux essentiellement en concertation avec d'autres instituts européens. Les contacts avec l'*American Institute of Certified Accountants* (AICPA) en vue d'obtenir une licence d'exploitation du programme d'audit WebTrust devraient aboutir en 2000.

10. PRIX 1999 POUR LE MEILLEUR RAPPORT ENVIRONNEMENTAL

Dans le cadre des travaux développés dans la seconde partie du présent rapport annuel relatif à la Commission audit et environnement, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a organisé pour la deuxième année consécutive un prix récompensant le meilleur rapport environnemental pour promouvoir la diffusion d'une information environnementale de qualité. Les reviseurs souhaitent ainsi encourager les entreprises qui développent une gestion qualitative des questions environnementales et qui la communiquent de façon objective à leurs actionnaires et aux autres tiers intéressés.

Cette cérémonie qui s'est déroulée à l'Hôtel Hilton le 18 novembre 1999, a été rehaussée par la présence de son Altesse Royale le Prince Laurent de Belgique, Président de l'Institut Royal pour la Gestion durable des Ressources naturelles et la Promotion des Technologies propres.

Son Altesse Royale Le Prince Laurent a remis le prix 1999 à Monsieur Daniel LAVALLÉE, Directeur Général de CBR Cimenteries pour son rapport environnemental concernant l'activité ciment en Belgique.

Le rapport environnemental sur l'activité ciment de CBR en Belgique est un document scientifique de plus de 50 pages, né d'une collaboration étroite avec une équipe de scientifiques de l'Université de Liège. Il présente une analyse objective des incidences environnementales de la production cimentière de CBR en Belgique. Il constitue une réponse aux questions que se posent les riverains des sites d'exploitation, mais aussi les membres du personnel et les décideurs politiques. La volonté de CBR est – bien sûr – de se conformer aux législations en vigueur, mais aussi de respecter le cadre de vie de ces riverains, proches ou éloignés.

Le jury du prix environnemental de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est composé de spécialistes en matière environnementale, de représentants du monde académique et de reviseurs d'entreprises sensibles à cette problématique. Parmi les vingt-trois entreprises qui ont participé au prix de cette année, CBR a décroché le premier prix et 8 accessits ont été décernés.

Le rapport environnemental de CBR sera proposé pour le prix européen «*European Environmental Reporting Award*» qui récompense le meilleur rapport environnemental au sein de dix pays européens.

Le souhait du Conseil ainsi que de la Commission audit et environnement est que de plus en plus de sociétés soient sensibles à la problématique environnementale et qu'elles rédigent un rapport environnemental. Les sociétés rédigeant déjà un rapport environnemental actuellement sont encouragées à améliorer celui-ci.

Il n'est pas exclu qu'à terme une mission complémentaire de certification des rapports environnementaux puisse être confiée aux reviseurs d'entreprises.

Afin de promouvoir ce prix, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises invite ses membres à faire part à leur clientèle de cette initiative.

11. SERVICES D'AIDE A LA JEUNESSE EN COMMUNAUTE FRANÇAISE

L'article 43 du décret du 4 mars 1991 relatif à l'aide à la jeunesse impose l'agrément des services non résidentiels et résidentiels d'aide à la jeunesse par l'Exécutif de la Communauté française, sans toutefois en fixer les conditions. Le *Moniteur belge* du 1^{er} juin 1999 publiait l'arrêté du 15 mars 1999 du Gouvernement de la Communauté française relatif aux conditions générales d'agrément et d'octroi des subventions pour les services visés à l'article 43 du décret du 4 mars 1991 relatif à l'aide à la jeunesse.

► Obligations en matière comptable

Les services visés par l'arrêté du 15 mars 1999 doivent désormais tenir une comptabilité conforme au plan comptable minimum normalisé tel qu'il est défini par le Gouvernement. Une comptabilité analytique par projet pédagogique agréé doit également être tenue. Cette disposition n'est cependant pas applicable lorsque le pouvoir organisateur est un pouvoir public et qu'à ce titre, un autre plan comptable lui est imposé.

► Contrôle de la comptabilité du service

Sauf lorsque le pouvoir organisateur est un pouvoir public, le pouvoir organisateur du service doit mettre en place un système de contrôle de la comptabilité du service, tant en recettes qu'en dépenses, par un commissaire aux comptes ne faisant pas partie des membres du personnel du service et chargé de faire rapport semestriellement.

Le Conseil constate que les comptes annuels doivent désormais également être vérifiés par un expert-comptable ou, si la loi l'impose, certifiés par un reviseur d'entreprises. Leurs rapports de contrôle portent en priorité sur:

- a) l'application du plan comptable;
- b) l'activité financière du service;
- c) les différentes rubriques du bilan et leur fondement;
- d) les dépenses en frais de personnel et leur concordance avec les relevés établis en matière de sécurité sociale et de précompte professionnel;
- e) le résultat de l'exercice comptable vérifié.

Enfin, notons qu'avant la fin du mois d'avril de chaque année, les services visés par l'arrêté du 15 mars 1999 doivent transmettre à l'administration un exemplaire des comptes annuels de l'exercice écoulé et du budget de l'exercice en cours ainsi que les rapports de l'expert-comptable ou du reviseur d'entreprises.

12. CRISE DE LA DIOXINE

La crise de la dioxine a marqué l'histoire de notre pays en 1999. La profession a répondu à l'appel des autorités publiques dès les premières heures de cette crise. Dans un premier temps, il était question d'identifier les entreprises touchées par la contamination afin de tracer les marchandises contaminées. Par la suite, l'assistance des professionnels fut requise dans le but d'évaluer les dommages et d'examiner les conditions dans lesquelles les entreprises préjudiciées pourraient être indemnisées.

Le Conseil a donné la priorité à cette action d'intérêt public en privilégiant l'action conjointe avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés. Le Conseil a été conscient de l'impossibilité de donner toutes les garanties requises dans le respect des règles de l'indépendance et dans l'application des normes usuelles dans les missions d'attestation de la fiabilité. Toutefois, il a reconnu que l'urgence qui s'est manifestée dès les premières heures de la crise imposait des mesures exceptionnelles.

Le Conseil a estimé qu'il était de son devoir de contribuer à ces travaux de façon prioritaire. L'information a été diffusée aux membres dans les plus brefs délais et au moyen du site web où des directives sur la mise en œuvre des missions ont été publiées en continu pendant le deuxième semestre de l'année.

12.1. Identification des entreprises susceptibles de contribuer à la contamination par la dioxine

La première étape de la crise a fait apparaître que les autorités publiques n'étaient pas en mesure de détecter rapidement les entreprises contaminées. Le Premier Ministre a sollicité les présidents des trois Instituts

comptables pour savoir dans quelle mesure ils pourraient organiser une procédure très rapide de traçabilité des produits susceptibles de contenir des graisses contaminées.

Il est rapidement apparu qu'une telle enquête menée au départ des produits finis présentait des difficultés importantes et prendrait en toute hypothèse plusieurs mois. Dès lors, le Gouvernement a demandé qu'une procédure de dépistage soit organisée dans le secteur le plus directement touché par la contamination, à savoir le secteur des producteurs d'aliments pour volaille.

Les Instituts ont organisé cette enquête effectuée par le contrôle sur place des pièces comptables en vue de vérifier, d'une part, si l'entreprise à l'origine de la contamination avait approvisionné l'entreprise contrôlée et, d'autre part, le caractère complet de la liste des clients de cette dernière.

Le Président devait adresser une lettre circulaire aux membres le 7 juin 1999 à laquelle étaient joints un programme de contrôle à effectuer et un modèle de rapport.

Dans son courrier, le Président faisait appel au sens des responsabilités des confrères face au problème grave que connaissait le pays. Il demandait que la mission soit effectuée par priorité absolue et avec le plus grand soin, ce qui fut le cas.

12.2. Avances sans intérêts destinées aux entreprises touchées directement par la crise de la dioxine

La première mesure d'aide prise par le législateur pour aider les entreprises touchées directement par la crise de la dioxine est l'arrêté royal du 22 juillet 1999 (*Moniteur belge*, 27 juillet 1999).

Il avait pour objet d'octroyer, pour une période de cinq ans, une avance sans intérêts aux entreprises qui pouvaient démontrer la destruction de produits d'origine animale destinés à la consommation, qui soit étaient contaminés, soit dont la date de péremption était dépassée suite aux mesures de saisie conservatoire dans le cadre de la crise de la dioxine prises par les autorités belges, européennes ou les autorités de pays tiers, et pour lesquels ils avaient réalisé des frais en vue de leur acquisition, traitement, transformation, transport ou leur maintien en état.

L'intervention des professionnels (reviseurs d'entreprises, experts-comptables ou comptables agréés) consistait en une confirmation écrite de l'inventaire des produits d'origine animale ayant fait l'objet d'une destruction mentionnée dans le dossier de demande introduit par les entreprises concernées. L'arrêté ministériel du 23 juillet 1999 portant exécution de l'arrêté royal du 22 juillet 1999 (*Moniteur belge*, 3 août 1999) publiait un modèle de rapport à utiliser par l'expert dans le cadre des demandes d'avances sans intérêts.

Le Conseil rappelle qu'une Commission spéciale a été créée auprès du Ministère des Classes moyennes et de l'Agriculture et souhaite remercier les reviseurs d'entreprises qui ont accepté de siéger dans cette Commission aux côtés du Magistrat qui en assure la présidence et des autres membres de la Commission.

12.3. Crédits garantis destinés aux entreprises intrinsèquement saines touchées par la crise de la dioxine

L'Etat belge et les différentes Régions ont souhaité soutenir les entreprises intrinsèquement saines le 27 mai 1999 qui se sont trouvées confrontées à un besoin en fonds de roulement à la suite de la crise de la dioxine. A cet effet, ils ont signé deux protocoles avec l'Association Belge des Banques afin que les entreprises touchées directement par la crise de la dioxine puissent bénéficier de crédits garantis:

- *le protocole conclu le 25 août 1999 entre l'Etat belge et l'Association Belge des Banques.* Ce protocole concerne les exploitants agricoles⁽¹⁾ ayant subi une diminution importante de leur chiffre d'affaires à la suite de la crise de la dioxine.
- *le protocole conclu le 6 octobre 1999 entre les Régions et l'Association Belge des Banques.* Ce protocole concerne les entreprises directement touchées par la crise de la dioxine qui produisent, transforment, transportent ou commercialisent des produits alimentaires ou des aliments pour animaux.

(1) Le législateur belge a également adopté une loi du 3 décembre 1999 relative à des mesures d'aide en faveur d'entreprises agricoles touchées par la crise de la dioxine (*Moniteur belge*, 11 décembre 1999, 2^e édition). Cette loi a notamment pour objectif de mettre en place des mesures de contrôle (article 17) visant à s'assurer que le montant total des aides reçues par les entreprises agricoles, considérées individuellement, ne soit jamais supérieur au montant des pertes découlant de la crise de la dioxine. Cette disposition répond à une exigence formulée par les instances européennes concernées.

La mission confiée notamment aux réviseurs d'entreprises comportait trois volets principaux:

- un examen de la conformité des informations chiffrées reprises dans le dossier introduit auprès des établissements de crédit par rapport aux informations comptables;
- une confirmation que l'entreprise était intrinsèquement saine au 27 mai 1999, sur la base des critères fixés par les parties signataires du protocole;
- l'examen de l'existence éventuelle d'éléments, autres que la crise de la dioxine, qui auraient pu avoir une influence importante sur la baisse du chiffre d'affaires.

Ces missions comportaient dans certains cas un risque accru pour le professionnel. On peut citer à titre d'exemples:

- certains exploitants agricoles ou indépendants ne sont pas soumis à l'obligation de tenir une comptabilité complète. La situation est encore plus difficile à cerner dans le cas d'exploitants agricoles bénéficiant du régime forfaitaire.
- lorsque les entreprises possèdent plusieurs sièges d'exploitation, le protocole entre les Régions et l'ABB prévoit une confirmation du fait *«qu'il n'y a pas eu de transferts anormaux ayant modifié l'allocation normale du chiffre d'affaires entre les différents sièges d'exploitation en vue, ou de manière à, faire rentrer l'un des sièges d'exploitation dans les conditions du protocole ou augmenter le volume de crédit pour lequel le siège serait éligible»*. Ceci n'est pas du tout évident dans la mesure où le droit comptable prévoit la tenue d'une comptabilité par entreprise et non par siège d'exploitation.

Le Conseil se réjouit que des représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ainsi que de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés ont été étroitement associés à l'élaboration du rapport à établir par les professionnels dans le cadre de ces deux protocoles. Ce rapport est destiné, selon le cas, au Bureau d'intervention et de restitution belge (BIRB) ou au Comité d'évaluation régional.

12.4. Indemnités relatives à certaines denrées alimentaires d'origine animale détruites

Le législateur a adopté des dispositions octroyant aux entreprises concernées une indemnité pour certaines denrées alimentaires d'origine animale destinées à la destruction en vue d'accélérer l'élimination des conséquences de la crise de la dioxine.

Deux arrêtés ministériels ont été publiés dans le *Moniteur belge*, l'un concerne les denrées qui se trouvaient sur le territoire belge, l'autre concerne les denrées qui se trouvaient à l'étranger:

- arrêté ministériel du 16 septembre 1999 organisant l'octroi d'une indemnité pour certaines denrées alimentaires d'origine animale se trouvant sur le territoire belge (*Moniteur belge*, 18 septembre 1999);
- arrêté ministériel du 20 septembre 1999 relatif à l'introduction d'un dossier en vue de la réalisation d'un inventaire des dommages découlant de la crise de la dioxine (*Moniteur belge*, 22 septembre 1999, deuxième édition), complété par l'arrêté ministériel du 26 octobre 1999 (*Moniteur belge*, 28 octobre 1999). Cet arrêté ministériel organise l'octroi d'une indemnité pour certaines denrées alimentaires d'origine animale détruites à l'étranger ou revenues de l'étranger, mais faisant en Belgique l'objet d'une saisie conservatoire en attente de leur destruction.

La tâche assignée aux professionnels au travers de ces arrêtés ministériels est de certifier certaines pièces issues de la comptabilité pouvant entrer en considération pour la détermination du coût de revient des denrées alimentaires d'origine alimentaire pouvant faire l'objet d'une indemnisation.

De l'avis du Conseil, une certaine prudence s'impose dans la mesure où les pièces certifiées doivent correspondre à des éléments pouvant être inclus dans la détermination du coût de revient, dont les composantes ont été définies en annexe II de l'arrêté ministériel 16 septembre 1999.

Le Conseil de l'Institut a estimé préférable que les reviseurs d'entreprises joignent, à la certification des pièces justificatives demandée, un rapport relatif à l'examen limité qu'il a effectué dans le cadre de cette mission, comprenant une conclusion en forme négative mentionnant que le professionnel n'a rien constaté qui conduirait à des modifications significatives de l'information produite par les responsables de l'entreprise.

12.5. Régime d'indemnisation pour certains animaux vivants et certains produits d'origine animale

Le législateur a adopté des dispositions instituant un régime d'indemnisation suite à la crise de la dioxine, pour certains animaux vivants et certains produits d'origine animale, au travers d'un arrêté ministériel du 23 décembre 1999 (*Moniteur belge*, 30 décembre 1999, 2^e édition).

Cette disposition vise les derniers vendeurs belges d'animaux ou de produits dérivés, visés à l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel, dont l'objet de la vente est encore bloqué à l'étranger, a été détruit à l'étranger ou est revenu de l'étranger.

La tâche assignée aux professionnels au travers de cet arrêté ministériel est de certifier certaines pièces issues de la comptabilité pouvant entrer en considération pour la détermination du montant de l'indemnité pouvant être perçue.

Compte tenu de la similarité de cette mission avec celle présentée au point 1.3., le Conseil étend les commentaires qu'il a formulé au point 1.3. à la mission conférée en vertu de l'arrêté ministériel du 23 décembre 1993.

12.6. Mesures fiscales d'accompagnement

Le Ministère des Finances a publié un avis dans le *Moniteur belge* du 14 août 1999 à propos de mesures fiscales d'accompagnement relatives à la crise de la dioxine.

De cet avis, il ressort notamment que certaines entreprises peuvent bénéficier d'une restitution de versements anticipés. Les demandes introduites doivent être accompagnées d'une déclaration sur l'honneur par laquelle l'entreprise atteste qu'elle a subi un préjudice, contresignée par un reviseur d'entreprises, un comptable agréé ou un expert-comptable.

De l'avis du Conseil, l'intervention du professionnel se limite dans ce cas à une signature pour avis conforme.

12.7. Inventaire de certains produits d'origine animale dérivés de porcs ou de volailles

La Commission européenne a souhaité être informée de la situation sur le plan des mesures de protection prises contre la contamination par les

dioxines de certaines denrées alimentaires présentes en Belgique et dérivées de volailles et de porcs (Décision 1999/788/CE de la Commission européenne du 3 décembre 1999, JOCE L 310 du 4 décembre 1999, p. 62 et s.).

A cet effet, un arrêté ministériel du 23 décembre 1999 relatif à un inventaire de certains produits d'origine animale dérivés de porcs ou de volailles a été publié dans la première édition du *Moniteur belge* du 31 décembre 1999.

Les propriétaires des produits visés par l'arrêté ministériel doivent établir, pour chaque établissement où se trouvent leurs produits, un inventaire daté de tous les lots de produits dérivés visés par cette disposition élevés en Belgique après le 15 janvier 1999 et abattus avant le 20 septembre 1999.

Cet inventaire doit être signé et certifié sincère et complet par le propriétaire ou par son représentant. L'article 3, § 4 prévoit par ailleurs l'intervention d'un comptable agréé, d'un expert-comptable ou d'un reviseur d'entreprises, chargé de co-signer cet inventaire après contrôle.

De l'avis du Conseil, il est préférable que les reviseurs d'entreprises joignent à l'inventaire du propriétaire ou de son représentant, un rapport relatif à l'examen limité qu'il a effectué dans le cadre de cette mission, comprenant une conclusion en forme négative mentionnant que le professionnel n'a rien constaté qui conduirait à des modifications significatives de l'information produite par les responsables de l'entreprise dans cet inventaire.

En outre, lorsque le contrôle porte sur plusieurs établissements, le Conseil estime qu'il serait utile d'ajouter une confirmation du fait que le professionnel n'a pas identifié d'éléments pouvant laisser présumer que la répartition entre les différents établissements nécessiterait d'être revue de manière significative. Le Conseil tient en effet à rappeler qu'il est difficile de porter un jugement en cette matière dans la mesure où le droit comptable prévoit la tenue d'une comptabilité par entreprise et non par établissement.



II

2^{ème} partie

FONCTIONNEMENT
DES INSTITUTIONS

I. ORGANES LÉGAUX

A. Assemblées générales

1. Assemblée générale ordinaire des membres
2. Assemblée générale des stagiaires

B. Le Conseil et le Comité Exécutif

1. Travaux du Conseil et du Comité Exécutif
2. Relations avec le Conseil Supérieur des Professeurs Universitaires
3. Accès à la profession des personnes physiques
 - 3.1. Reconnaissance mutuelle des qualifications
 - 3.2. Passerelles
4. Tableau des membres
5. Liste des reviseurs d'entreprises honoraires
6. Commission de gestion des sinistres
7. Usage abusif du titre de reviseur d'entreprises

C. Commission de Surveillance

1. Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession
2. Sous-commission de Contrôle Confidentiel

D. Discipline

1. Composition de la Commission de Discipline et de l'Assemblée Générale
2. Dossiers disciplinaires

E. Commission du stage

1. Approbation des conventions de stage
2. Réduction et prolongation du stage
3. Modifications en cours de stage
 - 3.1. Radiation
 - 3.2. Changement de maître de stage
 - 3.3. Suspension de stage
 - 3.4. Stage à l'étranger
 - 3.5. Reprise du stage
4. Délivrance des certificats de fin de stage
5. Examen d'admission au stage
6. Statistiques
7. Remerciements
8. Association des stagiaires
9. Examen d'aptitude
10. Décisions de la Commission du stage

A. ASSEMBLEES GENERALES



1. ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE DES MEMBRES

Assemblée générale du 17 avril 1999

L'assemblée générale ordinaire des membres s'est tenue, conformément à l'article 9 du règlement d'ordre intérieur, le samedi 17 avril 1999 à Bruxelles. 117 membres personnes physiques et 43 membres sociétés ont assisté à la réunion. Par ailleurs, 38 membres avaient donné procuration.

L'assemblée observe une minute de silence à la mémoire des reviseurs honoraires décédés au cours de l'année 1998: Messieurs Albert BRULS, Michel MEUNIER, past Président Vincent PEETERS, Richard PINTIAUX et Patrick VANOBBERGEN.

En application du règlement d'ordre intérieur, huit confrères ont été autorisés à porter le titre honorifique de leur profession: Marcel ASSELBERGHS, Walter CAERS, Philip HERBERT, André HOLSBECKS, André PARISIS, Hans SCHWAB, Georges TIMMERMAN et Roger VERSTRAELEN. Le Président rend en particulier hommage à messieurs Georges TIMMERMAN, qui a représenté l'Institut pendant de nombreuses années à la FEE dont il fut aussi le Vice-Président, Marcel ASSELBERGHS, membre de la Commission de discipline et Roger VERSTRAELEN, ancien membre du Conseil.

Il rend également hommage à des membres qui sont inscrits depuis 25 ans au tableau: messieurs Willem KAEKEBEKE, Francis MAS, Paul RAPPE, Marcel SWAELEN, Luc VAN DEN ABEELE. Il mentionne également que messieurs Jan MAS et Jacques DEREUME sont inscrits au tableau depuis 30 ans.

Le Président demande au Directeur général de l'Institut, Monsieur Henri OLIVIER d'exposer les grandes lignes du rapport annuel écrit. Il examine tout d'abord les aspects liés au fonctionnement administratif de l'Institut. Ensuite, il souligne quelques éléments liés à l'activité de l'Institut vis-à-vis des autorités publiques aux niveaux national et international.

Ensuite, le Vice-Président de l'Institut, M. Ludo SWOLFS, présente les activités de l'Institut au cours de l'année dans le domaine des questions éthiques. Le Vice-Président consacre son exposé à l'avis très important de la FEE sur l'indépendance et de l'objectivité du contrôleur légal des comptes.

Après son introduction, le Président cède la parole au Secrétaire-trésorier, M. Pierre P. BERGER, qui présente et commente les comptes de l'exercice 1998 ainsi que le budget 1999.

L'assemblée approuve à l'unanimité les comptes et vote à l'unanimité la décharge aux membres du Conseil et aux commissaires, Mme Marleen HOSTE et M. Marc RENOUPEZ. L'assemblée approuve également le projet de budget pour 1999.

En application de l'article 17 du règlement d'ordre intérieur, ont été élus:

- aux fonctions de membre du Conseil au rôle néerlandophone: monsieur B. CALLENS;
- aux fonctions de membre du Conseil au rôle francophone: messieurs H. FRONVILLE et G. HEPNER;
- aux fonctions de membre de la Commission d'appel au rôle francophone: monsieur L. JOOS et madame H. PLATTEAU;
- aux fonctions de Commissaires: mesdames Marleen HOSTE et Josiane VAN INGELGOM.

Après avoir brièvement interrompu la séance, le Président accueille les invités.

Il évalue l'environnement dans lequel se construira l'avenir professionnel des réviseurs d'entreprises et la façon dont l'Institut peut contribuer à cette évolution. Le texte de l'exposé du Président CATS est reproduit dans le numéro 3/99 du bulletin d'information.

A la suite de cet exposé, le Président CATS accueille en termes chaleureux, M. Karel VAN HULLE, chef d'unité à la Commission européenne et lui cède la parole pour évoquer l'évolution de la comptabilité et du contrôle légal des comptes dans l'Union Européenne.

M. VAN HULLE examine l'évolution de la réglementation comptable dans l'Union européenne. Il examine plus particulièrement les perspectives en matière d'utilisation des normes internationales pour les comptes

consolidés des sociétés cotées en bourse. Dans une seconde partie de son exposé, l'orateur examine les perspectives des travaux du Comité de la Commission européenne pour le contrôle légal.

2. ASSEMBLEE GENERALE DES STAGIAIRES

C'est également le 17 avril 1999 que s'est tenue l'assemblée générale de l'association des stagiaires. Le Président de l'Institut, Monsieur Jean-François CATS, a assisté à la réunion et présenté une allocution.

Le Président de l'association a fait rapport sur les activités au cours de l'exercice écoulé.

Ont été élus comme membres du Comité exécutif:

- pour le rôle néerlandophone: Madame Wendy SAMAN, Messieurs Luc R. VAN DEN ABBEELE et Tom WILLEMSE
- pour le rôle francophone: Madame Valérie LEDURE, remplacée par Mme Cécile KOS, Messieurs Didier GORTEMAN et Stéphane ROSIER.

B. LE CONSEIL ET LE COMITE EXECUTIF



1. TRAVAUX DU CONSEIL ET DU COMITE EXECUTIF

Au cours de l'exercice 1999, le Conseil s'est réuni onze fois en réunion ordinaire et deux fois en réunion extraordinaire.

Le Comité Exécutif a tenu dix réunions au cours de l'exercice écoulé.

2. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

Au cours de l'exercice, le Conseil a pris connaissance des documents suivants du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable (depuis la loi du 22 avril 1999: Conseil Supérieur des Professions Economiques). Il s'agit notamment de:

- recommandation relative à l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes;
- avis relatif aux projets d'arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales;
- avis relatif au projet de recommandation relative à la révision d'une entreprise en difficultés.

Par ailleurs, le Conseil a adressé les documents suivants au Conseil Supérieur:

- l'étude de la FEE sur la libéralisation de la profession de l'expert-comptable en Europe;
- la note de réflexion sur la mission du réviseur dans un plan de stock option;
- avis du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises concernant le rôle du commissaire-réviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse;

- la Convention entre l'Ordre français des avocats du Barreau de Bruxelles et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises concernant les sociétés de moyens entre des reviseurs d'entreprises et des avocats;
- les informations d'usage sur les procédures disciplinaires.

Ensuite, sur la base de l'article 54, § 2, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, un groupe de travail, ayant pour mission d'établir une note technique commune relative au blanchiment de capitaux, a été constitué au sein du Conseil Supérieur avec des représentants des trois Instituts. Cette note comportera un commentaire pratique des dispositions légales, une description d'opérations pouvant avoir pour objet le blanchiment et susceptibles d'être soumises à des professionnels comptables et fiscaux ainsi que des indices par lesquels de telles opérations peuvent éventuellement être détectées. Les travaux devraient déboucher dans le courant du premier semestre de l'an 2000.

Les représentants de l'IRE sont le confrère Yves MERLIN et Mme Veerle VAN DE WALLE (conseiller juridique de l'IRE).

3. ACCES A LA PROFESSION DES PERSONNES PHYSIQUES

Admission au serment

En 1999, 58 candidats ont terminé leur stage et ont participé avec succès à l'examen d'aptitude. Le Conseil a admis ces candidats au serment.

3.1. Reconnaissance mutuelle des qualifications

L'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit que les diplômes étrangers peuvent être reconnus équivalents par le Conseil de l'Institut dans des cas individuels; de plus, les personnes de nationalité étrangère ayant acquis à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises sont, dans les conditions prévues par le Roi, exonérées en tout ou en partie de l'obligation du stage. Parmi les conditions fixées par l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage figure le principe de la réciprocité (article 40, al.2).

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut Canadien des Comptables Agréés, à l'initiative de l'Ordre des Comptables agréés du Québec, ont décidé de mener des procédures destinées à assurer la reconnaissance mutuelle des qualifications délivrées par chacun d'eux.

À la suite de l'examen du dossier présenté par l'Institut Canadien des Comptables Agréés, le Conseil d'Institut a décidé que les conditions de qualification requises étaient réunies moyennant le respect des conditions suivantes:

- conformément à l'article 40 de l'arrêté royal relatif au stage, le candidat devra démontrer qu'il dispose d'une connaissance du droit belge suffisante pour l'exercice de la profession en Belgique. Cette épreuve sera identique à celle qui est requise des professionnels originaires des pays de l'Union Européenne. Elle portera sur le droit des sociétés, la législation applicable à la comptabilité ainsi que les aspects juridiques des missions de réviseur d'entreprises;
- le comptable agréé membre de l'ICCA devra être inscrit depuis une année au moins au tableau de son Institut. Cette exigence découle du fait que le stage est de deux années seulement au Canada alors qu'il est de trois ans en Belgique;
- le candidat devra déposer un dossier contenant les différents documents administratifs requis par la réglementation belge (extrait d'acte de naissance, certificat de nationalité, attestation d'inscription à l'ICCA, extrait de casier judiciaire ou équivalent).

La décision du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, adoptée le 29 juin 1999, clôture la procédure de reconnaissance des qualifications mais conformément à la loi belge, cette décision a été prise sous réserve de l'issue favorable de la procédure engagée parallèlement au Canada auprès de l'*International Qualification Appraisal Board* de l'ICCA. Le Conseil n'a pas été en mesure de délibérer sur le dossier au cours de l'exercice et la décision est dès lors reportée à l'année 2000.

3.2. Passerelles

3.2.1. IEC

En vertu de l'accord du 30 mars 1998 entre l'IRE et l'IEC en matière de passerelles, plusieurs candidats ont présenté leur dossier afin de bénéficier de cette procédure entre les deux Instituts.

A. Passerelles de l'IEC vers l'IRE

En 1998-1999, l'Institut a reçu 11 dossiers d'experts-comptables auprès de l'IEC après avis conforme du Conseil de celui-ci.

Ces personnes ont été invitées à présenter un examen devant jury composé de réviseurs d'entreprises et d'un membre de l'IEC.

Le jury francophone est composé de Messieurs A. KILESSÉ, Président, H. FRONVILLE, Ph. GIGOT, R. VAN CUTSEM et G. DEVAUX (membre extérieur), réviseurs d'entreprises.

Le jury néerlandophone est composé de Monsieur B. CALLENS, Président, Madame M. HOSTE, Messieurs R. ADRIAENSSENS, H. VAN IMPE, réviseurs d'entreprises et A. BERT (membre extérieur).

Neuf candidats ont présenté l'examen devant jury; un candidat a échoué et cinq candidats ont été admis au serment en 1999. Trois candidats vont prêter serment en 2000.

B. Passerelles de l'IRE vers l'IEC

En 1998-1999, le Conseil de l'IRE a analysé le dossier de 22 réviseurs d'entreprises souhaitant poser leur candidature auprès de l'IEC.

Les dossiers approuvés par le Conseil de l'IRE ont été transmis à l'IEC pour la suite de la procédure.

En 1999, après avoir présenté un examen à l'IEC, onze réviseurs d'entreprises ont été admis au tableau de l'IEC.

3.2.2. Etrangers

Lors de l'année écoulée, un professionnel étranger a présenté sa candidature afin de pouvoir être inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Celui-ci répond aux conditions prévues à l'article 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises. S'agissant d'un ressortissant d'un Etat membre de l'Union Européenne, la candidature est conforme aux règles prévues à l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

4. TABLEAU DES MEMBRES

Décès

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès de notre confrère François BEYERS. Au nom de la profession, il a transmis aux membres de la famille ses plus vives condoléances.

Démissions

En 1999, les confrères Jozef BERGMANS, Jean-Marie DELAHAUT, Jean-François GRISARD, André LERICHE, Pierre PACQUE, Robert PEETERS, Albert SLIM, Roger STASSIN, Raoul TILMONT, Willy TYSMANS, Michel C. VAES, Jozef VERHAEGEN, Adrianus VERNOOIJ et Albert VERSCHUREN ont présenté leur démission après une longue carrière de reviseur. Le Conseil a accepté leur démission en leur souhaitant un repos bien mérité.

Le Conseil souhaite en particulier rendre hommage au confrère Michel C. VAES, qui a siégé pendant plusieurs années au Conseil, à la Commission du stage et au Comité exécutif. Le Conseil souhaite également rendre hommage au confrère Roger STASSIN qui a été membre du Conseil, de la Commission de surveillance et du Comité exécutif pendant plusieurs années.

Le Conseil a également accepté la démission des confrères Patrick BEEKENS, Paul BEHETS, Elizabeth CARDYN, Liliâne CARIS, Fatmir DANI, Christel DE NUL, Jos DE SMEDT, Yolande DE STREEL, Veerle GEUENS, Yves GONDA, Sigrid HERMANS, Peter LAUWERS, Filip LEFLOT, Alain LONHIENNE, Michel MASSART, Veronique OOSTERLINCK, Erik PEETERS, Marc RENOUPEZ, Annemie ROEFS, Marie-Gabrielle RUTTIENS, Olivier SATIN, Lieven SCHOONJANS, Dominique THIENPONT, Vicky VAN DALE, Alain VAN DER STICHELEN, Bernard VAN DIEST, Luc VAN NEROM, Walter VANVELTHOVEN, Hans VERHULST, Veerle VAN WYNSBERGHE, John VERBINNEN et Michèle WARTOTTE qui ont quitté la profession pour se consacrer à d'autres activités dans une entreprise. Le Conseil leur adresse ses meilleurs vœux de succès.

Le Conseil souhaite rendre hommage à l'ancien Président Paul BEHETS. Il était un fervent défenseur d'une profession libérale s'appuyant sur une base déontologique moderne. Dans les diverses fonctions qu'il a remplies à l'Institut, il a offert un engagement total et de la stature à la profession,

comme membre et ensuite comme Président de la Commission du stage, comme Secrétaire-trésorier du Comité exécutif et enfin comme Vice-Président et Président de l'IRE. Dans cette dernière fonction, il s'est particulièrement impliqué dans le rapprochement entre les professions comptables.

C'est avec fierté que le Conseil octroie à cet éminent confrère, au moment où il s'est senti appelé vers d'autres aspirations pour aller à la rencontre de nouveaux défis, le titre de reviseur d'entreprises honoraire et lui souhaite ses vœux de succès dans cette nouvelle entreprise.

Inscriptions au tableau des membres

Au cours de l'exercice écoulé, 60 nouveaux membres ont été enregistrés au tableau; deux d'entre eux ont présenté leur démission comme membre de l'Institut en cours d'exercice.

A. PERSONNES PHYSIQUES

N°	Nom	Date de prest. serment
01830	AERTS Gert	22/09/1999
01839	BARTSOEN Jacques	4/11/1999
01813	BOON Didier	21/06/1999
01790	BOXUS Laurent	31/03/1999
01814	BRIERS Jos	23/06/1999
01820	CHARLIER Damien	12/08/1999
01818	CUVELIER Alodie	3/08/1999
01831	DE BIE Michel	22/09/1999
01805	DE BOCK Gunter	1/06/1999
01844	DE BUYSER Nadia	28/07/1999
01815	DE COSTER Johan	23/06/1999
01793	DEFOURT Benoît	15/04/1999
01812	DELRUE Martine	14/06/1999
01806	de MEY Filip	1/06/1999
01810	DE SMET Filip	28/05/1999
01832	de STREEL Charles-Henri	29/09/1999
01826	DE SWAEF Nathalie	17/09/1999

N°	Nom	Date de prest. serment
01837	DORTHU Anne	2/09/1999
01816	FAIDHERBE Evelyne	29/06/1999
01811	FRISQUE Hugues	31/03/1999
01823	GHEKIERE Bart	29/04/1999
01834	GODEAU Marie-Noëlle	29/09/1999
01797	IGODT Kris	15/04/1999
01788	LAMBOTTE Pascal	30/03/1999
01789	LEMMENS Winny	30/03/1999
01786	LUX Patricia	23/02/1999
01799	MANTELEERS Bart	27/04/1999
01794	MISSELYN Vincent	15/04/1999
01828	NEEFS Rita	21/09/1999
01838	OPSOMER Peter	4/11/1999
01809	POLLARIS Benedicte	28/04/1999
01800	RASMONT Isabelle	2/06/1999
01787	REMON Christophe	8/03/1999
01807	RIJMENANS Ive	1/06/1999
01785	ROEBBEN Jules	9/02/1999
01825	SCHEYVAERTS Thomas	15/09/1999
01836	SCHICKS Joëlle	19/10/1999
01822	STRAGIER Dirk	26/08/1999
01821	SUY Peter	9/09/1999
01801	THIENPONT Dominique	2/06/1999 ¹⁰
01792	THUYSBAERT Erik	19/04/1999
01833	TIMSONET Raphaël	29/09/1999
01798	TRUYENS Els	21/04/1999
01819	VAN BRUSSEL Lieven	10/08/1999
01802	VAN BUGGENHOUT Cindy	4/06/1999
01842	VAN CLEEF Tom	28/09/1999
01835	VANDENBOSCH Ghislaine	20/09/1999
01795	VAN DEN BRANDEN Erik	16/04/1999
01791	VANDEN HAUTTE Eddy	1/04/1999
01824	VANDERBEEK Pierre	14/04/1999
01803	VANDERHAEGEN Guy	7/06/1999
01841	VAN DE VLIET Dirk	25/05/1999

N°	Nom	Date de prest. serment
01808	VAN ELSACKER Luk	1/06/1999
01804	VAN SANDE Petra	7/06/1999
01840	VAN WEMMEL Joseph	29/10/1999
01796	VERCRUYSE Marc	16/04/1999
01829	VERELLEN Geert	21/09/1999
01827	VERFAILLIE Samuel	17/09/1999
01817	VROLIX Maurice	29/07/1999
01843	WEVERS Han	1/12/1999

(1) a démissionné en 1999.

Tableau des membres au 31 décembre 1999

Nombre de reviseurs	au 31.12.1998	au 31.12.1999
TOTAL	980	989
dont au rôle néerlandophone	632	641
dont au rôle francophone	348	348

B. SOCIÉTÉS CIVILES

Conformément à l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985 et l'article 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985, le Conseil a octroyé la qualité de membre de l'Institut aux 37 sociétés civiles professionnelles suivantes:

B 00366 – 1999: Burg. B.V.B.A. V. DE WULF & C^o S.C.P.R.L.
 Maatschappelijke zetel: Mont. au Chaudronstraat 17/1, 1150 BRUSSEL.
 T 02/771.05.30.
 Siège social: rue Montagne au Chaudron 17/1, 1150 BRUXELLES. T 02/771.05.30.

B 00367 – 1999: Burg. B.V.B.A. **G. BATS, BEDRIJFSREVISOR**
 Maatschappelijke zetel: Europark-Oost 7, 9100 SINT-NIKLAAS.
 T 03/777.18.19 Fax 03/778.07.40.

B 00368 – 1999: S.C.P.R.L. **ROUVROY & Cie**
 Siège social: rue de France 29, 5600 PHILIPPEVILLE.
 T 071/66.77.88 Fax 071/66.65.14.

B 00369 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Johan Hellinckx & C^o**
 Maatschappelijke zetel: Brusselsesteenweg 68/3, 1785 MERCHTEM.
 T 052/37.65.11.

B 00370 – 1999: S.C.P.R.L. **Georges FINAMORE & C^o Reviseurs d'Entreprises**
 Siège social: rue des Ecoles 13, 4632 SOUMAGNE.

B 00371 – 1999: S.C.P.R.L. **PH. PIRE & C^o**
 Siège social: rue Longue 163, 1370 JODOIGNE.
 T 010/81.37.79.

B 00372 – 1999: Burg. B.V.B.A. **Gunther Loits Bedrijfsrevisor**
 Maatschappelijke zetel: Hagaard 119, 3090 OVERIJSE.
 T 0477/35.63.71 Fax 02/687.53.09.

B 00373 – 1999: Burg. B.V.B.A. **P. VAN IMPE & C^o**
 Maatschappelijke zetel: Ringlaan 10, 2600 BERCHEM.
 T 03/448.28.56.

B 00374 – 1999: Burg. B.V.B.A. **WIM RUTSAERT & C^o**
 Maatschappelijke zetel: Sint-Maria-Aalterstraat 22, 9880 AALTER.
 T 09/374.38.98.

B 00375 – 1999: S.C.P.R.L. **D. LEBOUTTE & C^o**
 Siège social: Thier de la Chartreuse 29, 4020 LIEGE 2.

B 00376 – 1999: Burg. B.V.B.A. **HOYDONCKX & Partners – Bedrijfsrevisoren – Reviseurs d'entreprises**
 Maatschappelijke zetel: Regastraat 22, 3110 ROTSELAAR.
 T 016/58.34.75.

B 00377 – 1999: S.C.P.R.L. **MICHEL WEBER, Reviseur d'entreprises**
 Siège social: rue de l'Equerre 21, 1140 BRUXELLES.

B 00378 – 1999: Burg. B.V.B.A. Jozef VAN DE WEYER & C^o

Maatschappelijke zetel: Laar 42, 2440 GEEL.

T 014/59.09.00.

B 00379 – 1999: Burg. B.V.B.A. J.M. GYSEMANS

Maatschappelijke zetel: Koningin Astridlaan 14/PO, 8400 OOSTENDE.

T 059/80.09.76 Fax 059/50.69.92.

B 00380 – 1999: Burg. B.V.B.A. ROBRECHTS & Partners

Maatschappelijke zetel: Romeinsesteenweg 1022, 1780 WEMMEL.

T 02/456.89.19 Fax 02/456.89.11.

B 00381 – 1999: Burg. B.V.B.A. Peter VANDEWALLE & C^o

Maatschappelijke zetel: Zeedijk 71/3, 8620 NIEUWPOORT.

B 00382 – 1999: Burg. B.V.B.A. DUJARDIN & C^o

Maatschappelijke zetel: Kortrijkstraat 12, 8560 WEVELGEM.

T 056/40.10.96. Fax 056/40.07.36.

B 00383 – 1999: Burg. B.V.B.A. Philip VERVAECK

Maatschappelijke zetel: Fonteinmeers 10, 8511 AALBEKE.

T 056/40.25.70 Fax 056/42.57.56.

B 00384 – 1999: Burg. B.V.B.A. ROBERT BOONS

Maatschappelijke zetel: Pastorijstraat 14, 2260 WESTERLO.

T 016/69.89.64.

B 00385 – 1999: Burg. B.V.B.A. MARC GHYOOT S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: avenue des Ombrages 25, 1200 BRUSSEL.

T 02/770.07.14.

Siège social: avenue des Ombrages 25, 1200 BRUXELLES.

T 02/770.07.14.

B 00386 – 1999: Burg. B.V.B.A. Jean-François NOBELS S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Alphonse Asselberghsstraat 47, 1180 BRUSSEL.

T 02/345.88.49.

Siège social: rue Alph. Asselberghs 47, 1180 BRUXELLES.

T 02/345.88.49.

B 00387 – 1999: S.C.P.R.L. Sylvie ROSIER-LEGRAND
Siège social: clé des Champs 25, 1380 LASNE.
T 02/633.28.75 – 02/772.49.00
Fax 02/772.34.98.

B 00388 – 1999: Burg. B.V.B.A. Christian MISSANTE S.C.P.R.L.
Maatschappelijke zetel: av. du Martin Pêcheur 56/26, 1170 BRUSSEL.
T 02/675.89.27 Fax 02/675.89.28.
Siège social: avenue du Martin Pêcheur 56/26,
1170 BRUXELLES.
T 02/675.89.27 Fax 02/675.89.28.

B 00389 – 1999: Burg. B.V.B.A. J. VANDERBRUGGEN
Maatschappelijke zetel: Hoge Heideweg 80, 2310 RIJKEVORSEL.
T 03/311.67.70.

B 00390 – 1999: Burg. B.V.B.A. A.V.W. Bedrijfsrevisoren
Maatschappelijke zetel: Kareelstraat 120, 9300 AALST.
T 053/70.01.11 Fax 053/70.60.62.

B 00391 – 1999: Burg. B.V.B.A. Hedwig VANDER DONCKT & C^o
Maatschappelijke zetel: Hogestraat 99, 8820 TORHOUT.

B 00392 – 1999: Burg. C.V. DELVAUX, FRONVILLE, SERVAIS et ASSOCIES S.C.C.
Maatschappelijke zetel: Louis Schmidlaan 57, 1040 BRUSSEL.
T 02/736.27.33.
Siège social: Bd. Louis Schmidt 57, 1040 BRUXELLES.
T 02/736.27.33.

B 00393 – 1999: Burg. B.V.B.A. Yves MERLIN S.C.P.R.L.
Maatschappelijke zetel: avenue du Duc Jean 74, 1083 BRUSSEL.
T 02/425.70.02.
Siège social: avenue du Duc Jean 74, 1083 BRUXELLES.
T 02/425.70.02.

B 00394 – 1999: Burg. B.V.B.A. VAN WEMMEL – KAEKEBEKE – Bedrijfsrevisoren
Maatschappelijke zetel: Apostelhuizen 26 V-W-K, 9000 GENT.
T 09/269.89.90 Fax 09/269.89.99.

B 00395 – 1999: S.C.P.R.L. VINCENT VERDIN, Reviseur d'entreprises-Bedrijfsrevisor

Siège social: rue Haut Terra 22, 4053 EMBOURG.
T 04/367.61.17 Fax 04/367.64.22.

B 00396 – 1999: Burg. B.V.B.A. DE ROOVER & C° Bedrijfsrevisoren

Maatschappelijke zetel: Rijmenamsesteenweg 290, 3150 HAACHT.
T 015/51.11.00 Fax 015/52.06.89.

B 00397 – 1999: Burg. B.V.B.A. MOREAU-CAMBIER S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Waterloolaan 757, 1180 BRUSSEL.
T 02/345.00.78 Fax 02/345.76.75.
Siège social: chaussée de Waterloo 757, 1180 BRUXELLES.
T 02/345.00.78 Fax 02/345.76.75.

B 00398 – 1999: Burg. B.V.B.A. Patrick ERALY & C° S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Paulelaan 2, 1150 BRUSSEL.
T 02/770.35.21 Fax 02/770.35.21.
Siège social: avenue Paule 2, 1150 BRUXELLES.
T 02/770.35.21 Fax 02/770.35.21.

B 00399 – 1999: Burg. B.V.B.A. Rudy Vlaeminck

Maatschappelijke zetel: Wittebroodhof 26, 9052 GENT.
T 09/221.61.84.

B 00400 – 1999: S.C.P.R.L. Sandrine BASTOGNE

Siège social: avenue du Joli Mai 10, 1332 GENVAL.
T 02/652.24.02.

B 00401 – 1999: S.C.P.R.L. VAN INGELGOM & C°, Reviseurs d'entreprises

Siège social: rue de l'Yser 207, 4430 ANS.
T 042/63.28.92 Fax 042/63.32.86.

B 00402 – 1999: Burg. B.V.B.A. Van Impe & Associates, Bedrijfsrevisoren-Reviseurs d'entreprises

Maatschappelijke zetel: Herenthout 61, 9450 HAALTERT.
T 053/83.75.89 Fax 053/83.43.25.

Nombre de sociétés de révision inscrites:	au 31.12.1998	au 31.12.1999
TOTAL (à l'exception des sociétés en liquidation):	304	335
Forme: S.N.C.:	0	0
S.P.R.L.:	258	290
Soc. coop.:	46	45

Radiations du tableau

Les sociétés suivantes ont été omises du tableau en 1999:

- B 012 BOEYE GEDDES VAN GULCK & C^o BEDRIJFSREVISOR/REVISEURS D'ENTREPRISES
 B 122 MOREAU & C^o
 B 178 VAN NEROM & PARTNERS
 B 209 BEDRIJFSREVISOR VERVAECK
 B 216 Michel WEBER
 B 228 DELVAUX, FRONVILLE, SERVAIS & C^o
 B 312 Vercruysse, Verbeurgt, Delplace, Mortier & C^o – DVM

5. LISTE DES REVISEURS D'ENTREPRISES HONORAIRES

En exécution de l'article 8 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil a accordé, en 1999, le titre de réviseur honoraire à 17 membres ayant présenté leur démission.

BEHETS Paul, Eikendreef 21, 8510 ROLLEGEM
 BERGMANS Jozef, E. Roelandsstraat 6, 2840 RUMST
 DELAHAUT Jean-Marie, Konkelstraat 79, 1150 BRUXELLES
 GRISARD Jean-François, avenue du Cheret 2, 4053 EMBOURG
 LERICHE André, rue de l'Ounié, FR-05160 SAVINES LE LAC
 MASSART Michel, avenue des Bouvreuils 31, 1301 BIERGES

PACQUE Pierre, av. des Mèlèzes 24, 4121 NEUVILLE-EN-CONDROZ
PEETERS Robert, Boetsenberg 16, 3053 HAASRODE
SATIN Olivier, H. Neefstraat 46, 1970 WEZEMBEEK-OPPEM
SLIM Albert, Willem Tellstraat 21, 9000 GENT
STASSIN Roger, rue de l'Alliance 12, 7170 FAYT-lez-MANAGE
TILMONT Raoul, Britselei 8/4, 2000 ANTWERPEN 1
TYSMANS Willy, Miksebaan 228, 2930 BRASSCHAAT
VAES Michel C., La Basse Terre, 1320 BEAUVECHAIN
VERHAEGEN Jozef, Sparrenlaan 10, 2930 BRASSCHAAT
VERNOOIJ Adrianus, Beauvoislaan 31, 2920 KALMTHOUT
VERSCHUREN Albert, avenue Baron Seutin 2, 1410 WATERLOO

6. COMMISSION DE GESTION DES SINISTRES

La police collective d'assurance de la responsabilité civile des reviseurs d'entreprises souscrite par l'Institut prévoit la constitution d'une Commission mixte de gestion des sinistres. Cette Commission composée de représentants de l'Institut, des assureurs et des courtiers, ne s'est pas réunie au cours de l'année 1999 car il n'y avait pas de dossiers à soumettre à la Commission mixte.

7. USAGE ABUSIF DU TITRE DE REVISEUR D'ENTREPRISES

Au cours de l'exercice, deux dossiers ont été examinés dans lesquels une personne, non inscrite au tableau de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises s'est prévalu abusivement du titre de reviseur d'entreprises.

Dans un premier cas, il s'agissait d'une personne qui selon les termes d'un prospectus pour l'introduction d'une société à la bourse serait membre de «l'IRE». Après enquête, il s'est avéré que l'abréviation utilisée référait à «l'Institut National des Radio-Eléments», et non à «l'Institut des Reviseurs d'Entreprises». Tenant compte du risque de confusion, en

raison des sigles identiques des deux organismes (du moins en français), la personne a été invitée à ne laisser subsister aucun doute afin d'éviter des erreurs regrettables.

Un deuxième dossier portait sur une société ayant initialement pour objet de donner des avis en matière d'épuration et de traitement d'eaux usées, mais qui en raison de l'élargissement de son objectif, désirait se consacrer aussi et notamment à l'exercice de l'activité de réviseur. Cette situation a été constatée lors de la publication aux *annexes du Moniteur belge* de l'acte de modification de l'objet social.

Puisque ni la personne, ni les personnes susceptibles de la représenter, n'étaient inscrites sur la liste des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le dossier a été transmis au Procureur du Roi avec une plainte pour appropriation illicite de la qualité de réviseur d'entreprises (article 27, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

C. COMMISSION DE SURVEILLANCE



Composition

Président: Monsieur Ludo SWOLFS

Membres de la Commission:

Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession:

Monsieur E. CALUWAERTS (Président), madame M. VERCAMMEN (à partir du 28 mai 1999), messieurs L. DE KEULENAER (jusqu'au 27 août 1999), G. DESMET (à partir du 24 septembre 1999), L. DE PUYSELEYR (à partir du 28 mai 1999), M. DE WOLF, X. DOYEN (à partir du 28 mai 1999), H. FRONVILLE, M. GHYOOT, J.M. JOIRIS (jusqu'au 30 avril 1999), L.H. JOOS (jusqu'au 30 avril 1999), M. MASSART (jusqu'au 30 avril 1999), F. SAMYN, P. STEENACKERS, A. VAN APEREN (jusqu'au 22 octobre 1999), R. VAN CUTSEM.

Sous-commission Contrôle Confraternel:

Monsieur R. VERMOESEN (Président), madame P. TYTGAT, messieurs A. DE CLERCQ, J. DE LUYCK, M. LUYTEN, E. MATHAY, L. VAN COUTER.

Le Conseil de L'Institut des Reviseurs d'Entreprises attache une grande importance à la Commission de Surveillance. Il considère que la surveillance constitue un élément essentiel pour le bon fonctionnement du contrôle de qualité sur les reviseurs d'entreprises individuels comme sur le revisorat dans son ensemble.

Le Conseil a attribué cette fonction de surveillance à Commission de Surveillance. Dans son fonctionnement, la Commission se subdivise en deux sous-commissions: la Commission de Contrôle Confraternel, d'une part, et la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession, d'autre part. C'est la Commission dans son ensemble qui est chargée d'exercer une surveillance sur le bon fonctionnement du revisorat d'entreprises et le contrôle de qualité des missions confiées aux reviseurs d'entreprises, soit par la loi, soit conventionnellement.

A cet égard, il importe de rappeler l'article 18^{ter}, §§ 1 et 2 de la loi du 22 juillet 1953:

«Conformément à son objet, l'Institut veille au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille 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 révision 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'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.*

§ 2. A cet effet, l'Institut peut:

- 1° exiger de ses membres la production de toute information, de toute justification et de tout document, et notamment de leur plan de travail et de leurs notes de révision;*
- 2° faire procéder auprès de ses membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur mission.»*

La délégation du Conseil à la Commission de Surveillance est traitée dans le Vademecum (1999), p. 144.

1. SOUS-COMMISSION DE SURVEILLANCE DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION

Fonctionnement général

La Sous-commission puise la matière à l'exercice de ses travaux de contrôle dans les sources suivantes:

- d'une part, l'examen technique des dossiers dont est saisie la Sous-commission;
- d'autre part, l'examen, sur la base d'une méthode d'enquête ciblée, du suivi administratif réalisé par l'Institut.

Les examens techniques sont réalisés à partir de dossiers transmis par le Conseil qui lui-même est préalablement saisi éventuellement par le Procureur Général, par le Procureur du Roi, par un Tribunal, par le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable (désormais dénommé, le Conseil Supérieur des Professions Économiques).

Le Conseil peut également transmettre le dossier en provenance de la Commission de Contrôle Confraternel dans la mesure où celle-ci a mis en évidence des lacunes au sein du cabinet contrôlé dans le traitement des dossiers de commissaires-reviseurs ou de missions légales. Lorsque la Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession est saisie à ce niveau, elle laissera généralement un délai (suffisant) afin de permettre au confrère de pallier les insuffisances constatées; elle procédera ensuite à une enquête afin d'apprécier l'évolution au sein du cabinet contrôlé.

L'origine des examens techniques développés ci-avant peut résulter également d'informations que les clients, les reviseurs, ou les organes de surveillance transmettent à l'Institut. Il peut s'agir, par exemple, d'une plainte déposée auprès de l'Institut par un client ou par un confrère. Enfin, parmi les examens techniques, on trouve également des examens systématiques réalisés, soit à la demande du Conseil, soit à la demande des organes de surveillance. Le Conseil de l'Institut a chargé la Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession d'une enquête approfondie concernant l'exécution des mandats dans le secteur hospitalier. Cette étude est actuellement en cours.

En ce qui concerne le suivi administratif évoqué ci-avant, la Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession trouve également matière à surveillance en centrant celle-ci sur le rôle du reviseur d'entreprises à l'égard des tiers. C'est ainsi que depuis 1995, elle procède à un examen d'entreprises déclarées en faillite, sur la base des données provenant d'un cd-rom regroupant tous les comptes annuels déposés. Ce contrôle a notamment pour objet de relire le rapport de commissaire-reviseur concernant le dernier exercice contrôlé et, éventuellement, de demander communication au confrère de son dossier de travail; il est, le cas échéant, prolongé par une rencontre du confrère à l'Institut ou à son cabinet. La Commission étudiera les dossiers concernant les faillites pour en tirer des conclusions générales. Les autres sources des enquêtes peuvent être les annexes du Moniteur belge, la presse, les communications que les reviseurs sont tenus de faire à l'Institut, etc.

On trouvera, à droite, un aperçu de l'origine des dossiers ouverts que la Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a traités en 1999.

Dossiers traités en 1999

En 1999, la Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a ouvert un total de 131 dossiers, dont 12 avaient été transmis par le Conseil et dont 47 trouvaient leur origine dans les informations communiquées par des clients, des réviseurs ou organes de surveillance.

L'enquête portant sur des entreprises en faillite a débouché sur l'examen de 59 dossiers, dont la majeure partie a pu être clôturée positivement après une première lecture. En effet, la Commission a considéré que la lecture des comptes annuels, des rapports du conseil d'administration et du commissaire-réviseur était susceptible d'informer correctement le lecteur des comptes annuels. Lors de ces enquêtes, la Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a mis l'accent sur l'exercice de la qualité de la profession et, plus particulièrement, sur la motivation des attestations, ainsi que l'indépendance du réviseur. Dans le cadre de son enquête concernant les sociétés en faillite, la Commission a constaté qu'un certain nombre de réviseurs n'ont pas correctement ou insuffisamment effectué leur mission et assumé leur responsabilité. A ce sujet, certains réviseurs considèrent que si le «management» est correctement informé, une attestation sans réserve pourrait être donnée. Certains considèrent par ailleurs que discuter des problèmes qui se posent avec la direction de la société ou envoyer des *management letter* permet de donner une déclaration sans réserve.

L'examen du dossier débouche généralement sur une demande de communication du dossier de travail du réviseur concerné. La Commission a demandé aux réviseurs, et cela encore davantage que dans le passé, de transmettre leur dossier de contrôle à l'Institut aussi bien pour des mandats de commissaire-réviseur que pour des missions ponctuelles. Après un examen détaillé de ce dossier et, éventuellement, l'audition du réviseur, la Sous-commission délibère de l'envoi d'une lettre d'observations ou d'une demande d'informations complémentaires.

Agissant ainsi, la Commission poursuit essentiellement un objectif pédagogique visant à améliorer la qualité du travail révisoral.

**ORIGINE DES DOSSIERS OUVERTS A LA COMMISSION
DE SURVEILLANCE DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION**

	1997	1998	1999
ANALYSES TECHNIQUES			
I. Conseil			
Procureur Général	–	–	–
Conseil Supérieur	–	–	–
Tribunaux	–	–	–
Contrôle confraternel	8	30	7
Autres	2	5	5
Total	10	35	12
II. Information			
Plaintes	12	4	4
Demandes/Communications			
– clients	22	17	28
– reviseurs	5	13	13
Organes de surveillance	3	3	2
Total	42	37	47
III. Analyses systématiques			
Mandats sociétés de bourse	12	–	–
<i>Sous-total</i>	64	72	59
SUIVI ADMINISTRATIF			
IV. Sources publiques			
Cd-com	116	48	59
Annexes Moniteur belge	37	6	–
Presse	7	2	9
Total	160	56	68
V. Sources propres à la Commission			
Communications annuelles et déclarations de mandats	4	3	2
Autres commissions	2	1	–
Correspondance avec l'Institut	2	1	–
Divers	2	1	2
Total	10	6	4
<i>Sous-total</i>	170	62	72
Total général	234	134	131

La procédure suivie permet également, si nécessaire, de présenter le dossier au Conseil de l'Institut qui décidera éventuellement de son renvoi devant les instances disciplinaires.

Durant l'année 1999, la Sous-commission a invité 35 reviseurs à un entretien à l'Institut; elle a également transmis 8 dossiers au Conseil de l'Institut, qui a décidé de les envoyer à la Commission de Discipline.

Le tableau ci-dessous reproduit un résumé du traitement des dossiers:

	1997	1998	1999
Dossiers ouverts	234	134	131
Confrères invités	50	34	35
Visites aux cabinets	-	1	1
Transmis au Conseil	6	7	8

La Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a proposé au Conseil un nouveau projet pour la déclaration annuelle concernant l'activité des cabinets. Une synthèse de ces travaux est reprise dans la première partie de ce rapport sous le chapitre 9.

2. SOUS-COMMISSION DE CONTRÔLE CONFRATERNEL

Historique

La première norme relative au contrôle confraternel a été adoptée le 21 décembre 1984. Les premiers contrôles se sont déroulés en 1985 et 1986. Après une première période de 5 années, le Conseil a estimé opportun de soumettre à révision la norme relative au contrôle confraternel. L'actuelle norme est en vigueur depuis 1991 (Voir Vademecum, 1999, p. 146). Cette norme dispose que chaque reviseur d'entreprises ayant le pouvoir de signature devra faire l'objet d'un contrôle confraternel par un reviseur désigné au moins une fois tous les cinq ans.

Pour 1998, une liste a été établie reprenant 189 réviseurs dont 161 ayant la signature et 28 réviseurs collaborateurs et employés. Pour l'année 1999, cette liste reprend 199 réviseurs, dont 171 ayant la signature et 28 collaborateurs et employés.

La Commission de Contrôle Confraternel peut par ailleurs faire appel, pour ses contrôles, à plus de 90 confrères néerlandophones et plus de 60 francophones, réviseurs désignés.

Afin d'assurer un déroulement idéal du contrôle confraternel, la Commission a estimé qu'il était utile d'inviter tous les réviseurs désignés chargés d'une mission en 1999 à assister à une demi-journée de formation organisée à l'Institut. Cette demi-journée fut organisée le 11 juin 1999. A cette occasion, plusieurs confrères, membres de la Commission de Contrôle Confraternel, ont exposé le déroulement pratique du contrôle confraternel. Certaines constatations faites ou difficultés rencontrées au cours des contrôles antérieurs ont été également évoquées. Les membres de la Commission ont développé, à l'intention des réviseurs désignés, des recommandations pratiques nécessaires pour assurer un maximum d'homogénéité aux contrôles. Cette demi-journée de formation a aussi été l'occasion de procéder à un échange d'informations entre les divers réviseurs désignés ayant déjà effectué des contrôles confraternels, d'une part, avec ceux qui allaient être chargés d'une première mission de contrôle confraternel, d'autre part. La Sous-commission de Contrôle Confraternel a également attiré l'attention sur l'importance d'obtenir une plus grande cohérence entre le contrôle même (le questionnaire rempli) et le rapport final, d'une part, et entre le profil du réviseur désigné (spécialisation) et du réviseur contrôlé, d'autre part. La Commission a défini une forme de standardisation du rapport de conclusion du réviseur désigné (voir le questionnaire en la matière). La Commission s'est enfin fixé comme objectif d'actualiser le guide de contrôle confraternel pour l'an 2000, pour tenir compte tant des nouvelles missions légales confiées aux réviseurs d'entreprises que de faiblesses de forme constatées par les réviseurs désignés.

Complémentairement, la Commission de Contrôle Confraternel a proposé au Conseil un certain nombre de modifications à la norme concernant le contrôle confraternel. Une présentation de ces changements est reprise dans la première partie de ce rapport dans le chapitre 9.

Fonctionnement

La Commission de Contrôle Confraternel examine les rapports que lui transmet le reviseur désigné par l'Institut. Ensuite, dans certains cas, la Commission de Contrôle Confraternel réclame un complément d'information concernant les observations ou les conclusions du reviseur désigné et ce, afin de garantir l'homogénéité de la procédure. A cette fin, un des membres de la Commission de Contrôle Confraternel prend, le cas échéant, contact avec le reviseur désigné, ce dernier pouvant éventuellement être invité à l'Institut pour une conversation complémentaire, afin de permettre à la Commission d'apprécier à leur juste valeur les observations qu'il a formulées.

Après analyse et discussion du dossier au sein de la Commission, celle-ci propose ses conclusions au Conseil qui prend une décision définitive quant à la suite à réserver au contrôle confraternel. Dans tous les cas, le reviseur contrôlé reçoit un courrier. En fonction des constatations, les situations suivantes peuvent se présenter:

- le plus généralement le contrôle confraternel se clôture par une lettre du Président reprenant un certain nombre d'observations et de recommandations déjà mentionnées par le reviseur désigné et que le Conseil confirme;
- lorsque le Conseil estime que la portée des observations le justifie, il peut être demandé au confrère contrôlé de communiquer au Conseil les mesures qu'il prendra pour pallier aux lacunes qui ont été constatées;
- lorsque des infractions aux normes ont été constatées, le Conseil peut demander à la Commission de Contrôle Confraternel de procéder à un nouvel examen indépendant;
- dans quelques rares cas, le Conseil demande au Président d'inviter le reviseur contrôlé pour avoir avec lui une conversation sur ses activités revisorales futures.

Tous les documents relatifs au contrôle confraternel sont détruits (sur avis de la Commission Juridique) deux mois après la clôture du contrôle confraternel. Seul le rapport de conclusion et le courrier y afférent sont conservés.

Conclusions

La Commission s'attache à l'amélioration qualitative du contrôle confraternel. Ceci ne dépend pas seulement de la collaboration du reviseur contrôlé, mais aussi du soin et de la conscience avec lesquels le reviseur désigné s'acquitte de sa tâche. Si le fait même que la Commission dispose pour ces contrôles d'une liste de 150 reviseurs désignés constitue une richesse, il demeure impératif de veiller à l'homogénéité des contrôles effectués. Le questionnaire de contrôle confraternel constitue à cet effet un bon outil. La Commission de Contrôle Confraternel, par ses contacts avec les reviseurs désignés, par la journée de formation et par ses propres méthodes de travail, poursuit ainsi cet objectif d'uniformité de contrôle.

Les réflexions formulées par la Commission à la fin d'un contrôle confraternel concernent généralement les points suivants:

- l'amélioration des procédures au sein des cabinets de reviseurs en ce qui concerne les méthodes de travail, la gestion des dossiers et le suivi des collaborateurs;
- l'amélioration, en ce qui concerne le mandat du commissaire-reviseur, du contrôle interne (descriptions, tests et le lien avec les tests de corroboration et les autres activités de contrôle), l'analyse des risques, le programme de travail, les dossiers de travail et les divers aspects techniques du contrôle. Certaines observations sont également formulées à propos de la lettre de mission, du rapport du commissaire-reviseur et du suivi du dépôt des comptes annuels;
- dans le cadre des autres missions légales, la lettre de mission, le programme de travail ou l'adaptation du programme de travail et les divers aspects techniques concernant la technique d'audit et le rapport.

Enfin, certaines observations peuvent être formulées concernant l'administration du cabinet, la structure de celui-ci et les communications à faire à l'IRE. La Commission reste en effet très attentive au contexte entourant directement l'exercice de la profession, notamment à l'organisation appropriée du cabinet de reviseurs en fonction des mandats acceptés, à l'exercice d'autres missions légales et autres activités, de même qu'à l'indépendance et à la compétence.

D. DISCIPLINE



1. COMPOSITION DE LA COMMISSION DE DISCIPLINE ET DE LA COMMISSION D'APPEL

La composition de la Commission de discipline est détaillée en pages 4 e.s. du présent rapport. Les membres magistrats sont nommés, par arrêté royal du 11 juillet 1997 (*Moniteur belge*, 1^{er} octobre 1997) pour un mandat de six ans.

En ce qui concerne les membres réviseurs d'entreprises, l'assemblée générale a procédé en avril 1999 à l'élection de deux membres suppléants de la Commission d'appel néerlandophone, à savoir madame Helga PLATTEAU et monsieur Luc H. JOOS.

Parmi les membres réviseurs d'entreprises, un mandat de membre suppléant était vacant dans la commission de discipline néerlandophone à la suite de la démission de monsieur Marcel ASSELBERGHS. Le Conseil a désigné monsieur Ludo DE KEULENAER pour terminer le mandat de son prédécesseur.

2. DOSSIERS DISCIPLINAIRES

0109/95/F

Le Conseil de l'Institut a renvoyé devant les instances disciplinaires un réviseur d'entreprises qui avait ignoré les interdictions concernant la gestion et la représentation d'entreprises (voir aussi les rapports annuels IRE 1996 (p. 190), 1997 (p. 183) et 1998 (p. 165). Après que la Commission de discipline ait prononcé la peine de la radiation, la Commission d'appel a acquitté le confrère. Le Conseil a saisi la Cour de Cassation et la décision a été annulée. La Commission d'appel autrement composée doit encore prononcer sa décision.

Le Conseil a fait le reproche à un réviseur d'entreprises d'avoir enfreint les Normes Générales de Révision et l'article 178bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en établissant le rapport de contrôle concernant la liquidation d'une société commerciale. Une peine de suspension de deux mois a été prononcée. En effet, le réviseur d'entreprises concerné avait accepté la mission alors qu'il savait qu'un commissaire-réviseur était en fonction. En outre, il avait omis de reprendre dans son rapport les mentions prévues à l'article 178bis des LCSC. La Commission de discipline a statué comme suit:

«En application de l'article 178bis LCSC, le commissaire-réviseur de la société concernée doit faire rapport sur un état de la situation active et passive qui ne remonte pas à plus de trois mois qui lui a été transmise par les administrateurs.

Au cours d'un des contrôles effectués au mois de juin 1997 par le commissaire-réviseur (Y), concernant l'audit de l'exercice se clôturant au 31 mars 1997, un administrateur délégué lui demande s'il est disposé à renoncer à son mandat de commissaire-réviseur en faveur de son confrère (X), le réviseur d'entreprises concerné.

Il accepte la proposition à condition que tout se passe selon les normes déontologiques et légales, ce qui ne sera possible que lorsqu'il aura émis son rapport de révision relatif aux comptes annuels clôturés au 31 mars 1997 et que l'assemblée générale se sera prononcée sur la démission et la nomination.

Le commissaire-réviseur n'est plus informé de la suite des événements et apprend par hasard que la société a été mise en liquidation lorsqu'il se rend sur place le 27 juin 1997 dans le cadre du contrôle des comptes annuels clôturés au 31 mars 1997.

L'exercice avait été clôturé au 31 mars 1997, mais l'assemblée générale devait encore se tenir au mois de septembre. Le rapport établi par le réviseur d'entreprises concerné (X) date du 18 juin 1997.

Le réviseur d'entreprises (Y) était donc encore en fonction à la date du 18 juin 1997 en qualité de commissaire-réviseur et dans la mesure où le rapport devait être établi dans le cadre de l'article 178bis LCSC, il était la seule personne habilitée à le rédiger.

Puisque les deux réviseurs ont été mis en contact, le réviseur d'entreprises concerné était incontestablement informé du fait que le réviseur d'entreprises (Y) exerçait la mandat de commissaire-réviseur.

En tant que professionnel, le réviseur d'entreprises (X) doit savoir et savait qu'un commissaire-réviseur reste nommé jusqu'à décision contraire. Il savait que ledit rapport ne pouvait être rédigé que par le commissaire-réviseur en fonction et qu'il n'était en aucune manière habilité à présenter ledit rapport.

Le réviseur d'entreprises concerné savait qu'il n'était pas habilité à établir un rapport, comme il ressort de son aven explicité dans sa lettre du 19 août 1997 adressée à (Y): «... Il vous revenait en effet de plein droit et à vous seul, d'établir un éventuel rapport de liquidation – comme d'ailleurs tout autre rapport revisoral au cours d'un mandat légal de réviseur – ...».

L'article 178bis LCSC prévoit que le rapport indique notamment si la situation de la société s'y trouve reflétée complètement, fidèlement et correctement. Le fait pour le réviseur de formuler des réserves n'empêche pas de mentionner la disposition légale». (traduction)

La Commission considère également comme prouvées les infractions au paragraphe 2.5. des Normes Générales de Révision, le réviseur d'entreprises n'ayant pas réuni des éléments probants suffisants pour étayer l'opinion qu'il formule et en raison de l'absence de concordance entre le dossier de travail et la conclusion dans le rapport du réviseur d'entreprises.

«La consultation du dossier de travail disponible (complétée par les réponses fournies par le réviseur aux questions posées par les membres de la Commission de discipline à l'occasion de la séance du (...)) confirme ces infractions, notamment au moyen des constats suivants:

- Déjà dans la lettre qu'il adresse le 19 août 1997 à son confrère Y, le réviseur écrit lui-même que «dans la mesure de ce qui était relativement possible et compte tenu d'une part de l'urgence et d'autre part des circonstances de fait de la situation financière de l'entreprise, il avait *essayé* de se faire une opinion professionnelle ...». Une telle définition de son contrôle est fort éloignée de ce qui est visé à l'article 2.5. des Normes Générales de Révision de l'IRE.
- Le réviseur reconnaît que sur la base d'une simple confirmation «verbale» d'un administrateur de la société, il a considéré comme «recouvrables» des créances pour un montant total de plus de 58 millions de BEF – alors que

selon le réviseur il y avait des doutes quant à leur recouvrabilité – fût-ce en mentionnant « sous réserve de recouvrabilité », dans la conclusion de son rapport du 18 juin 1997. Une confirmation « verbale » dont il devait s'avérer d'ailleurs ultérieurement que la promesse de l'administrateur n'a pas été respectée – ne peut en aucun cas être considérée comme « probante ».

Pour être complet, il importe toutefois de mentionner que concernant les créances sur les administrateurs (17 millions de BEF, compris dans le montant susmentionné de 58 millions de BEF), il avait reçu une déclaration très vague de la part d'un administrateur dans laquelle celui-ci déclarait que « la perception des comptes ouverts pouvait être réalisée à moyen terme (12 à 18 mois) ».

- *Au cours de la séance de la Commission de discipline le (...), l'intéressé a confirmé qu'il n'avait pas demandé/obtenu des confirmations de soldes pour étayer les créances sur clients et les dettes à l'égard des fournisseurs en date du 30 avril 1997, base de son rapport relatif à la mise en liquidation. Aux dires du réviseur, un contrôle limité aurait été mis en œuvre, mais le dossier de travail disponible ne contient pas d'indications précises à cet égard. L'acceptation de l'évaluation de ces rubriques importantes du bilan au 31 avril 1998 n'est donc apparemment pas fondée sur des éléments « probants ».*

D'après une lettre du commissaire-réviseur Y datée du 1^{er} juillet 1997, adressée au liquidateur, il s'avérerait que la rubrique « clients » comporterait d'une part des pertes potentielles (à concurrence d'environ 1 million de BEF), sur trois clients qui avaient confirmé au commissaire-réviseur un solde différent de celui enregistré dans la comptabilité et, d'autre part aussi, des soldes importants sur clients en faillite ou dont le dossier avait été confié à un avocat (pour plus de 2 millions de BEF).

Le contrôle du réviseur (X) ne fait pas état d'une quelconque nécessité de constituer une provision à cet égard, encore qu'apparemment il n'a pas d'argument susceptible de contredire les déclarations de son confrère.

(...)

- *Une rubrique très importante de l'actif du bilan au 30 avril 1997 concerne la participation dans l'entreprise liée Z Immobilier (...) pour un montant de 82,95 millions de BEF. Le réviseur X se fonde sur le rapport d'un certain*

(H) pour conclure au bien-fondé de cette évaluation. La lecture du rapport en question appelle les observations suivantes:

- le rapport du sieur H n'est pas daté mais mentionne comme période de référence la date d'août 1996, utilisant les chiffres du bilan de fin 1995, alors que le rapport du réviseur concerne le 30 avril 1997;
- en ce qui concerne la valeur comptable des immobilisations incorporelles, ce rapport fait apparaître une plus-value d'environ 12 millions de BEF en cas de cession «normale» mais parle d'une moins-value potentielle de 14 millions de BEF en cas de «cession forcée»;
- le bilan au 30 juin 1997 comporte une créance de 49,2 millions de BEF sur le sieur Z, administrateur de la S.A. Z, créance à propos de laquelle il y a lieu de faire la même réserve quant à sa recouvrabilité que nous avons déjà faite pour les créances sur comptes courants dans cette dernière société; la «déclaration» relative au recouvrement réalisable (signée par ce même monsieur Z, administrateur de la S.A. Z) ne couvre manifestement pas la créance dans Z. immobilier;
- ce même bilan au 30 juin 1997 de Z. immobilier enregistre des fonds propres de 68,3 millions de BEF, soit inférieurs de quelque 14,6 millions de BEF à la valeur comptable enregistrée dans le bilan de S.A. Z, sans tenir compte de la perte potentielle considérable sur la créance susmentionnée sur monsieur Z.

Les remarques ci-dessus démontrent clairement que le réviseur n'a pas étayé de manière «probante» sa conclusion concernant la justification de l'évaluation de cette participation.

- En ce qui concerne l'évaluation des stocks, le réviseur s'est également appuyé sur une déclaration «verbale» faite par un administrateur pour admettre qu'il n'était pas nécessaire d'enregistrer une moins-value pour stocks obsolètes ou invendables. On ne peut considérer ceci comme la «collecte d'éléments probants». » (traduction)

0145/98/F

Le Conseil a renvoyé à la Commission de discipline le dossier d'un réviseur d'entreprises qui en qualité de liquidateur d'une S.A. a omis d'établir un état de la situation active et passive, en infraction à l'article 178 des LCSC. La Commission de discipline n'a pas encore statué.

Dans le cadre du suivi systématique des entreprises en faillite dans lesquelles un commissaire-reviseur était en fonction, le Conseil a transmis un dossier à la Commission de discipline en 1998 (voir également Rapport annuel IRE p. 186). En qualité de commissaire-reviseur, le confrère a délivré une attestation sans réserve, alors que les comptes annuels comportent des infractions aux dispositions légales et réglementaires. Ceci ressort clairement de sa propre lettre à la direction.

Au cours de l'exercice 1999, le Conseil a renvoyé un second dossier concernant le même reviseur d'entreprises à la Commission de discipline, à propos d'une entreprise déclarée en faillite. Selon le Conseil, le rapport du commissaire n'est pas justifié et le contrôle doit être considéré comme défaillant.

Le Commission de discipline a joint les deux dossiers et a prononcé une peine de suspension de deux mois à l'égard du reviseur d'entreprises concerné pour les motifs qui suivent:

«I. Infractions concernant le dossier de la S.A. A.

Le dossier a pour objet le rapport du commissaire-reviseur et une lettre à la direction établis par le reviseur d'entreprises concerné respectivement le 4 janvier 1996 et le 21 février 1996. La société S.A. A. a été déclarée en faillite le 23 janvier 1997.

Le 4 janvier 1996, le reviseur d'entreprises en sa qualité de commissaire-reviseur délivre une attestation sans réserve relative aux comptes annuels clôturés au 30 septembre 1995, déclarant: «... que la comptabilité a été tenue et les comptes annuels ont été établis conformément aux dispositions légales et réglementaires». Cependant, dans sa lettre du 21 février 1996 adressée à la société, il déclare à propos de ces mêmes comptes annuels au 30 décembre 1995:

- que des amortissements n'ont pas été pratiqués sur les plus-values de réévaluation sur immeubles et machines, ce qui constitue une infraction à l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels en ce qui concerne les amortissements sur plus-values de réévaluation;*
- que parmi les soldes clients, on trouve un certain nombre de créances arrivées depuis longtemps à échéance. Il ressort des commentaires – lettre du 20 août*

1997 – que cette réflexion était importante: «... dans ma lettre du 21 février 1996 j'ai attiré explicitement l'attention de l'administrateur délégué sur les problèmes dans le domaine du suivi des clients». Le montant des créances douteuses avait atteint en date du 31 août 1996 un montant de plus de 12,3 millions de BEF;

- qu'on peut présumer qu'un certain nombre de récupérations par l'assurance-crédit ont été enregistrées en compte de résultats, sans qu'il ait été procédé à l'élimination de la créance perdue.

Considérant qu'il existe dès lors une contradiction flagrante entre les constatations faites par le réviseur d'entreprises à l'occasion de ses travaux et les déclarations dans son rapport. Un rapport sans réserve ne se conçoit pas; d'autant plus que les papiers de travail ne justifient pas cette absence de réserves.

Les normes de révision 3.4. et 3.4.2. n'ont pas été respectées.

Considérant que le réviseur d'entreprises concerné ne s'est pas acquitté avec la diligence requise de sa mission de révision, puisque son attestation ne se base pas sur des travaux de contrôle adéquats et consciencieusement effectués, justifiés par les documents de travail.

Que ceci constitue une infraction à l'article 15 du règlement de déontologie.

Considérant que l'attitude du réviseur d'entreprises concerné ne témoigne pas de l'indépendance requise, ce qu'il a d'ailleurs implicitement admis au cours de la séance: il a dû reconnaître qu'il s'était laissé guider plutôt par le sentiment que tout finirait par rentrer dans l'ordre compte tenu de la personnalité des administrateurs connus de lui, plutôt que par des données et des faits objectifs.

Que ceci constitue une infraction à l'article 18ter, § 1^{er}, 3^o, de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE, l'intervention du réviseur d'entreprises ne témoignant pas, en effet, de l'indépendance requise.

2. Infractions liées au dossier de la S.A. B.

En date du 3 juin 1997, le réviseur d'entreprises délivre un rapport au titre de commissaire-réviseur relatif aux comptes annuels clôturés au 31 décembre 1996 de la S.A. B, attestant sans réserve que les comptes annuels donnent une image fidèle. Le 8 août 1997, la S.A. B est déclarée en faillite.

Le dossier de travail ne comporte pas les éléments nécessaires susceptibles de justifier que le contrôle a été effectué sur la base de travaux de contrôle adéquats et consciencieusement effectués.

Le dossier de contrôle tel que transmis – selon la lettre du 22 octobre 1998: dossiers de travail – peut être décrit comme un dossier comptable, sans programme de travail, sans indications de contrôle et ne comportant pratiquement pas de travaux de contrôle.

Un programme de travail approprié fait défaut dans le dossier de travail. Les stocks n'ont pas fait l'objet de travaux de contrôle, le réviseur d'entreprises concerné se fondant entièrement sur l'administration interne. Il n'a pas été procédé à une vérification personnelle. «... Cette prise d'inventaire m'a paru fiable».

La recommandation de révision concernant les éléments probants externes n'a pas été suivie et il n'a pas été procédé à la moindre procédure de confirmation. Les activités de contrôle concernant les clients laisse à désirer. Ladite façon de procéder est contraire aux normes de révision 1.1, 2.1, 2.2., 2.3. et 2.5 qui n'ont pas été respectées par le réviseur d'entreprises concerné.

Les comptes annuels au 31.12.1996 font apparaître les éléments suivants en ce qui concerne la discontinuité éventuelle d'exploitation:

- 1) Etat X.C de l'annexe (C.14)
*Dettes fiscales échues: 4.777.554 de BEF (code 9072).
 Dettes échues à l'égard de l'ONSS: 28.742.641 de BEF (code 9076)*
- 2) *La possibilité d'encaissement pour récupérer les augmentations en matière de l'ONSS est douteuse (il s'agit d'un montant de 2.888.113 de BEF)*
- 3) *En outre, la société détenait une créance de 43.168.963 de BEF sur la SA C, dont l'encaissement était incertain.*

De plus, les comptes annuels de la S.A. C ne sont pas corrects: la moins-value enregistrée sur la S.A. B est insuffisante à concurrence de 6.520.664 de BEF, ce qui donnerait un montant négatif en fonds propres dans le chef de la S.A. C.

Une analyse des dossiers de travail transmis révèle que ceux-ci se fondent dans une large mesure sur les travaux d'un expert-comptable externe: «... les comptes annuels ont d'abord été vérifiés par un expert-comptable externe (...)».

Une telle façon de travailler est contraire aux articles 16 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

En outre, on ne peut pas soutenir en l'occurrence que les circonstances l'auraient contraint à transférer des éléments essentiels du contrôle revisoral. Il ne peut

d'avantage justifier qu'il aurait dû recourir aux travaux d'un expert appartenant à une autre discipline.

La Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a demandé au reviseur d'entreprises concerné des informations relatives au dossier de la S.A. B, déclarée en faillite le 8 août 1997. La première demande de la Commission date du 18 mars 1998, elle a été réitérée le 29 mai 1998, toujours sans réponse, et ensuite le 28 août 1998.

Les informations demandées n'ont été transmises à l'Institut que le 22 octobre 1998 – reçues à l'IRE en date du 26 octobre 1998 – après que le reviseur d'entreprises concerné ait été invité par lettre du 2 octobre 1998 à se présenter à l'Institut en vue d'un entretien avec la Commission de surveillance de l'exercice de la profession. Cette attitude témoigne d'un manque de respect à l'égard de l'Institut et constitue une infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.» (traduction)

0147/98/N

Le reviseur d'entreprises a interjeté un appel contre la décision de la Commission de discipline qui lui avait imposé une suspension de quinze jours pour avoir délivré en qualité de commissaire-reviseur un rapport sans réserve dans une société qui avait été déclarée en faillite peu de temps après. Selon la Commission de discipline, le commissaire-reviseur aurait dû avoir son attention attirée par certains risques de discontinuité. Il ne ressort pas de son dossier de travail qu'il a évalué de manière convenable et approfondie les problèmes éventuels. Le dossier est actuellement à l'instruction auprès de la Commission d'appel.

Nouveaux dossiers introduits en 1999

0148/99/N

Le Conseil a transmis à la Commission de discipline le dossier d'un reviseur d'entreprises qui omet de payer sa cotisation à l'Institut. Entretemps, l'intéressé qui se trouvait à l'étranger, avait présenté sa démission comme reviseur d'entreprises, acceptée par le Conseil compte tenu des circonstances. La Commission de discipline a déclaré son incompétence.

0149/99/F

D'importants retards dans le paiement des cotisations à l'Institut sont l'origine de ce dossier disciplinaire. Des explications ont été demandées au réviseur d'entreprises à propos de chèques non couverts et du paiement par le biais de sociétés qui n'étaient pas des sociétés de réviseurs. Mais l'intéressé n'a pas jugé nécessaire de réagir aux diverses invitations de la Commission de surveillance. La Commission de discipline a estimé que par son attitude, le réviseur d'entreprises compromet gravement la mission de surveillance de l'Institut et a prononcé la radiation. Le réviseur d'entreprises a interjeté appel. La Commission d'appel n'a pas encore statué.

0150/99/F

La Commission de discipline a infligé un avertissement à un réviseur d'entreprises qui avait omis d'introduire sa déclaration sur l'honneur pour le calcul de cotisation variable. Il est tenu compte du fait que le réviseur d'entreprises a régularisé immédiatement la situation ainsi que du fait que le manquement ne tient pas tellement à une omission commise sciemment mais plutôt à des difficultés d'ordre personnel.

0151/99/N

Ce dossier a été joint au dossier 0146/98/N (voir ci-dessus).

0152/99/N

Un réviseur d'entreprises s'est vu infliger un avertissement par la Commission de discipline en raison de l'absence de réaction à une invitation répétée de l'Institut à s'acquitter de ses cotisations. Dès avant l'examen du dossier en séance, l'intéressé a payé l'entièreté des retards de cotisations. La Commission de discipline déplore toutefois que le réviseur d'entreprises ne se soit pas acquitté de son obligation de cotisation à la première demande.

0153/99/F

Le Conseil de l'Institut a transmis un dossier à la Commission de discipline après avoir constaté qu'un réviseur d'entreprises avait omis de soumettre les comptes annuels de sa société de révision à l'assemblée générale. En outre, la société de révision est fortement endettée. La Commission de discipline n'a pas encore statué.

E. COMMISSION DU STAGE



La Commission du Stage est composée:

- du Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Monsieur Jean-François CATS;
- du Président suppléant, Monsieur André KILESE, reviseur d'entreprises;
- de trois membres du Conseil, Messieurs Boudewijn CALLENS, Georges HEPNER et Pierre STEENACKERS, reviseurs d'entreprises;
- de trois membres extérieurs, Madame Vinciane MARICQ, Messieurs Daniel VAN CUTSEM et René VAN ASBROECK, reviseurs d'entreprises;
- de deux membres suppléants, Messieurs Jacques TISON et Patrick VAN IMPE, reviseurs d'entreprises.

Elle a tenu onze séances en 1999.

Une réunion extraordinaire a eu lieu le 28 juin 1999 pour poursuivre la réflexion sur la réforme du stage. De nombreuses décisions ont été prises à cette occasion concernant la réforme du stage dont certaines sont reproduites dans la première partie du rapport annuel ainsi qu'au point 10.

Une Sous-commission Examens a été installée au cours de l'année écoulée. Elle s'est réunie deux fois en 1999.

Celle-ci a pour objet d'analyser le contenu des questions d'examen, de déterminer le timing octroyé aux stagiaires pour présenter les examens, de déterminer la matière à présenter, nommer les rédacteurs et les correcteurs des questions d'examens, etc.

Des missions ponctuelles peuvent lui être confiées par la Commission du stage.

La Sous-commission Examens sera permanente et continuera ses travaux à l'avenir.

1. APPROBATION DES CONVENTIONS DE STAGE

La Commission du stage a approuvé 94 conventions en 1999.

Au 31 décembre 1999, l'Institut comptait 297 stagiaires.

2. REDUCTION ET PROLONGATION DU STAGE

2.1. Réduction du stage

Une personne a bénéficié d'un stage réduit en 1999.

3. MODIFICATIONS EN COURS DU STAGE

3.1. Radiation

Article 25, alinéa 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 dispose:

«La suspension ou les suspensions successives du stage ne peuvent dépasser cinq années au total. Si ce délai est dépassé, le Conseil, sur proposition de la Commission du stage, décide la radiation du stagiaire.»

Conformément à cet article, 102 stagiaires ayant suspendu leur stage depuis plus de cinq ans ont été radiés après avoir été prévenus au moins un mois à l'avance de cette radiation.

3.2. Changement de maître de stage

En 1999, 14 demandes de changement de maître de stage ont été approuvées.

3.3. Suspension de stage

Au cours de l'année écoulée, 64 stagiaires ont interrompu leur stage.

3.4. Stage à l'étranger

Au cours de l'année écoulée, un candidat a été autorisé à effectuer une partie de son stage à l'étranger en application de l'article 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

Il lui a été signalé que le stage à l'étranger est accepté par la Commission après que celle-ci en ait été informée pour autant:

- que deux tiers du stage soient effectués en Belgique;
- qu'un professionnel détenant une qualité équivalente à celle de reviseur d'entreprises supervise leurs activités;
- que le maître de stage belge reste responsable de leur stage.

3.5. Reprise du stage

5 stagiaires ont été réadmis au stage après une suspension de moins de cinq années.

II

4. DELIVRANCE DES CERTIFICATS DE FIN DE STAGE

Une cérémonie de délivrance des certificats de fin de stage a été organisée à l'Institut le 5 mars 1999.

Le Président, en présence des membres du Conseil et de la Commission du stage ainsi que des anciens maîtres de stage, a remis le certificat de fin de stage aux nouveaux confrères.

5. EXAMEN D'ADMISSION AU STAGE

L'examen d'admission au stage a été organisé au cours du second semestre 1999 suivant la procédure fixée par l'article 15 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises.

Les épreuves se sont déroulées à Bruxelles les samedi 6 novembre, mardi 16 novembre et samedi 20 novembre 1999.

237 candidats étaient inscrits à l'examen d'entrée.

	Participants	Réussi	Non réussi
N	178	111 (62 %)	67
F	59	26 (44 %)	33
Total	237	137 (58 %)	100

6. STATISTIQUES

Résultats des examens de stage 1999

		Participants	Réussi	Non réussi
T1 (Matières de base)	F	42	18 (43 %)	24
	N	81	51 (63 %)	30
	Total	123	69 (56 %)	54
T2 (Contrôle)	F	34	10 (29 %)	24
	N	89	39 (34 %)	50
	Total	123	49 (40 %)	74
T3 (Profession)	F	25	13 (52 %)	12
	N	66	54 (82 %)	12
	Total	91	67 (74 %)	24

Résultats de l'examen d'aptitude 1999

		Participants	Réussi	Non-réussi
Mai/Juin	F	8	3 (37,5 %)	5
	N	17	11 (65 %)	6
	Sous-total	25	14 (56 %)	11
Oct./Déc.	F	10	5 (50 %)	5
	N	39	21 (54 %)	18
	Sous-total	49	26 (53 %)	23
Total des deux sessions	F	18	8 (44 %)	10
	N	56	32 (57 %)	24
	Total	74	40 (54 %)	34

Entrée en stage et mouvements:

	1999
Nombre de stagiaires en début d'exercice	308
Entrée (+)	94
Reprise de stage (+)	5
Arrêt et suspension (-)	70
Réussite aptitude (-)	40
Nombre stagiaires en fin d'exercice	297

7. REMERCIEMENTS

Le Conseil adresse ses remerciements aux personnes qui ont accepté de collaborer à la préparation des examens.

Examen d'accès au stage

- *Comptabilité générale:*
Messieurs les Professeurs J. ANTOINE et Ch. LEPEVRE
- *Analyse de bilans:*
Messieurs les Professeurs M. RENOUPEZ et Ch. LEPEVRE
- *Comptabilité analytique:*
Mesdames les Professeurs C. DENDAUW et H. THEUNISSE
- *Droit des sociétés:*
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et J. LIEVENS
- *Droit fiscal:*
Monsieur le Professeur P. MINNE
- *Droit civil:*
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et J. LIEVENS
- *Droit commercial:*
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et J. LIEVENS
- *Droit social:*
Monsieur le Professeur P. MINNE
- *Informatique:*
Messieurs les Professeurs L. GOLVERS et R. PAEMELEIRE

- *Economie d'entreprise:*
Messieurs les Professeurs Ch. VAN WYMEERSCH et L. KEULENEER
- *Statistique:*
Messieurs les Professeurs D. JUSTENS et R. PAEMELHIRE
- *Gestion financière:*
Messieurs les Professeurs Ch. VAN WYMEERSCH et L. KEULENEER
- *Contrôle externe:*
Messieurs les Professeurs P. LURKIN et I. DE BEELDE
- *Consolidation:*
M.L. VERDEBOUT et Monsieur K.M. VAN OOSTVELDT, Professeurs
- *Contrôle interne:*
Madame M.L. VERDEBOUT et Monsieur I. DE BEELDE, Professeurs
- *Droit comptable:*
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et K. VAN HULLE
- *Déontologie:*
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et M. DE SAMBLANX

7.1. Session d'introduction au stage

La matinée d'introduction a pour objet de familiariser les candidats qui ont réussi l'examen d'admission avec les structures et les aspects institutionnels et déontologiques du revisorat. C'est aussi l'occasion d'un premier contact entre les nouveaux stagiaires et les responsables de l'IRE.

Les personnes suivantes ont accordé leur collaboration à cette séance d'une demi-journée en avril 1999:

- Monsieur J.-Fr. CATS, Président de l'IRE
- Monsieur O. COSTA, responsable Stage
- Monsieur M.J. DE SAMBLANX, Directeur Général Adjoint de l'IRE
- Madame V. LEDURE, membre de l'Association des Stagiaires
- Monsieur H. OLIVIER, Directeur général de l'IRE
- Madame I. RASMONT, reviseur d'entreprises
- Monsieur L. SWOLFS, Vice-Président de l'IRE
- Monsieur L. VAN DEN ABEELE, membre de l'Association des Stagiaires
- Madame V. VAN DE WALLE, conseiller juridique de l'IRE
- Monsieur P. VAN IMPE, reviseur d'entreprises, membre de la Commission du stage

7.2. Séminaire d'approfondissement

Les séminaires d'approfondissement en techniques comptables, analyse financière, droit des sociétés, consolidation et droit comptable ont pour but d'offrir aux intéressés de compléter leurs travaux personnels pour discuter, dans ces domaines d'une importance particulière, avec des spécialistes et de procéder à une analyse encadrée de cas pratiques.

- *Consolidation:*
Messieurs B. DUFOURNY et P. VAN DEN EYNDE
- *Droit des sociétés:*
Messieurs H. OLIVIER et J.-Ph. BONTE
- *Droit comptable:*
Messieurs P. LURKIN et Ph. MENEVE
- *Techniques comptables:*
Madame M.-L. VERDEBOUT-JACQUES et Monsieur J. CHRISTIAENS
- *Analyse financière:*
Messieurs Ch. VAN WYMEERSCH et D. SMETS

7.3. Séminaire «contrôle» deuxième année (Hasselt) 25, 26, 27 octobre 1999.

Le séminaire «contrôle» aborde le contrôle interne et externe, complété par une série de thèmes spéciaux permettant aux participants de choisir, en fonction de leurs intérêts, de leur formation et de leur spécialisation, un thème appartenant à ces différents domaines.

Ont participé:

Madame M.-L. VERDEBOUT-JACQUES
Messieurs Ch.-M. DE MONTPELLIER D'ANNEVOIE, X. DOYEN, B. DUFOURNY, S. GOETHALS, J.-L. LIENART, J.-L. SERVAIS, M. TEFNIN, M. VAN DOREN, B. WETS, L. ACKE, L. CALLAERT, D. CLEYMANS, P. COOX, Ph. DESOMBERE, W. GHOFFELS, J.-P. LOOTS, M. NICOLAS, R. TIEST, D. TIMMERMAN, L. VAN MONTFORT, H. WILMOTS, D. CHARLIER, R. DE BORMAN, réviseurs d'entreprises;
Monsieur M.J. DE SAMBLANX, Directeur général adjoint de l'IRE.

7.4. Séminaire «la profession» troisième année (Hasselt) 27, 28, 29 octobre 1999.

Le séminaire «la profession» porte essentiellement sur une analyse plus approfondie des missions particulières du réviseur, du conseil d'entreprise et de la rédaction du rapport. Il aborde aussi une série de problèmes devant permettre aux stagiaires de mettre leurs connaissances à jour dans des domaines intéressant directement le réviseur d'entreprises.

Ont participé:

Messieurs J.-L. SERVAIS, M. TEFNIN, L. VAN STEENBERGE, B. WETS, DESOMBERE, G. BATS, J.-Ph. BONTE, P. DEMEESTER, Ph. MENEVE, L. VAN HOY-
WEGHEN, H. SALAETS, réviseurs d'entreprises.

7.5. Séminaire «déontologie»

Une journée d'étude consacrée à la déontologie a été proposée aux stagiaires.

Elle a été essentiellement axée sur un cas pratique très développé, ce qui en a certainement garanti le succès.

Ont participé:

Messieurs H. OLIVIER, Directeur général de l'IRE., M.J. DE SAMBLANX, Directeur général adjoint de l'IRE et L. SWOLFS, Vice-Président de l'IRE.

8. ASSOCIATION DES STAGIAIRES

L'Association des Stagiaires est composée depuis l'Assemblée Générale d'avril 1999 des membres suivants:

M. L. VAN DEN ABEELE, Président; Mme V. LEDURE remplacée par Mme C. KOS; MM. D. GORTEMAN et S. ROSIER, membres francophones.

Mme W. SAMAN, M. T. WILLEMSE, membres néerlandophones.

Au cours de l'année 1999 l'association s'est réunie huit fois.

Le Président et un membre de l'Association des stagiaires ont rencontré à deux reprises Monsieur J.E. CATS, Président de l'IRE.

L'une de ces rencontres concernait les modifications relatives au déroulement du stage.

L'Association des Stagiaires a décidé de développer une page particulière à l'Association sur le site Web de l'IRE.

Une *newsletter* a été publiée et envoyée à l'ensemble des stagiaires. Les informations seront dorénavant communiquées par le biais du site Web et non plus de la *newsletter*.

Une soirée d'information relative à l'examen d'apritude a été organisée le mercredi 6 octobre 1999.

9. EXAMEN D'APTITUDE

Première session

L'épreuve écrite a eu lieu le samedi 8 mai à Bruxelles.

La session orale s'est déroulée du 7 au 11 juin 1999.

25 candidats étaient inscrits; 14 candidats ont réussi l'épreuve.

Seconde session

L'épreuve écrite s'est déroulée le samedi 16 octobre 1999. La session orale s'est déroulée du 6 au 10 décembre 1999.

49 candidats y ont participé; 26 ont réussi l'épreuve.

COMPOSITION DES JURYS

A. Les jurys d'expression néerlandaise:

NL 1: Messieurs K.M. VAN OOSTVELDT, Président, M. BOONE, J. RAMIJSEN, et J. VANDERHOEGHT, réviseurs d'entreprises.
Monsieur J. GEYSEN, membre extérieur.

NL 2: Messieurs J. BRANSON, Président, G. HERREWIJN, S. RABAEV, L. HELLEBAUT, réviseurs d'entreprises.
Monsieur E. VAN THILLO, membre extérieur.

- NL 3: Messieurs B. CALLENS, Président, R. ADRIAENSSENS, F. MAS, G. WYGAERTS, réviseurs d'entreprises.
Monsieur R. DE LEEUW, membre extérieur.
- NL 4: Monsieur TIEST, Président, A. CLYBOUW, Ph. ROELANTS, D. VAN CUTSEM, réviseurs d'entreprises.
Madame B. VAN DEN BOSSCHE, membre extérieur.

B. Les jurys d'expression française:

- FR 1: Messieurs D. LEBRUN, Président, G. HEPNER, G. DELVAUX, A. DESCHAMPS, réviseurs d'entreprises.
Monsieur J.-M. VANDENBERGH, membre extérieur.
- FR2: Messieurs M. MASSART, Président, M. D. LEBOUTTE, J. LENOIR, M. VAN DOREN, réviseurs d'entreprises.
Monsieur M.A. VERBEUREN, membre extérieur.

Certains membres effectifs étant empêchés de siéger à la première et/ou à la seconde session, il a été fait régulièrement appel aux membres suppléants nommés par le Conseil.

P. BERGER, L. DISCRY, M. SMET, P. DE WEERDT, B. MEYNENDONCKX, L. DELTOUR, J. CHRISTIAENS, H. VAN IMPE, J. DE LANDSHEER, D. VERMUSSCHE, L. VAN GULCK, S. RABAÏY, J. BEDDEGENOOT, J. DE BOM VAN DRIESSCHE, L. VAN STEENBERGE, V. SPILLIAERT, L. DE KEULENAER, G. BATS, W. GROFFILS, G. HOF, G. SPAENHOVEN, F. DEGEEST, M. DE WOLF, R. PEIRCE, R. VAN CUTSEM, H. FRONVILLE, E. MATHAY, Ph. PIRE, H. LAPASSE, J. VANDERNOOT.

10. DECISIONS DE LA COMMISSION DU STAGE

10.1. Organisation des examens

Une seule session d'examens sera organisée par année. Des séminaires seront organisés au mois de mai et au mois de juin. Les examens auront lieu au mois de septembre. Les examens d'entrée auront lieu au mois d'octobre. La date de début de stage est fixée au 1^{er} juillet. Dorénavant, une étude pratique devra être rédigée par les candidats à l'examen d'aptitude en plus de l'épreuve écrite et de l'épreuve orale. Celle-ci sera corrigée par

les membres du jury d'examen d'aptitude et le thème sera proposé par la Commission du stage.

10.2. Présence non obligatoire aux séminaires

Le stage ne consistera plus à l'avenir en trois années distinctes mais en un bloc unique. La présence au séminaire ne sera plus obligatoire et dès lors il n'y aura plus de lien entre la présence aux séminaires et la participation aux examens.

10.3. Profil du maître de stage

La procédure d'analyse systématique du profil du maître de stage sera mise en œuvre dans le cas où le cabinet est sous la limite des 1.500 heures par personne et de 5.000 heures par cabinet. Pour les cabinets comptant moins de 5.000 heures revisorales, la procédure sera activée dès qu'il n'y a pas au moins 50 % de missions permanentes.

En cas de profil ne correspondant pas aux critères fixés par la Commission du stage, le maître de stage sera invité à fournir des informations complémentaires à la Commission du stage. Le maître de stage ne pourra se voir refuser la formation d'un stagiaire qu'après avoir été invité par la Commission du stage.

En cas de refus, un courrier sera adressé au maître de stage et au candidat stagiaire. Il y sera spécifié qu'un appel peut être fait devant la Commission d'appel dans un délai de 30 jours.

10.4. Maître de stage personne morale

Une société de révision peut être maître de stage pour autant qu'un reviseur d'entreprises personne physique représentant la société remplisse les conditions requises pour être maître de stage c-à-d avoir prêté serment depuis plus de cinq ans, avoir trois stagiaires au maximum, etc.

10.5. Stage réparti entre deux maîtres de stage

Au cas où le stagiaire a deux maîtres de stage, la lettre d'engagement doit être signée par les deux parties.

Dans ce cas, le stagiaire doit envoyer un contrat de travail et une explication sur le nombre d'heures effectuées chez chacun des maîtres de stage.

10.6. Journal de stage

La Commission du stage rappelle que depuis le 1^{er} janvier 1999 un nouveau journal de stage est entré en vigueur.

Celui-ci est disponible sur le site Internet ou sur simple demande à l'Institut. Il y a lieu pour tous les stagiaires de respecter le nouveau format de journal de stage.

10.7. Rentrée tardive d'un journal de stage

Le stagiaire n'ayant pas rentré son journal de stage à la date prévue par la Commission du stage sera sanctionné d'une prolongation de stage d'une durée de six mois. Il en sera de même pour un journal de stage rentré à temps mais non en ordre et qui après remise en ordre rentrerait après la date prévue.

Cette sanction administrative excédera les six mois de prolongation en cas de remise tardive supérieure à six mois.

Dans ce cas, la durée de prolongation serait équivalente à la durée de remise tardive du journal de stage. Au cas où la négligence se répéterait, une sanction disciplinaire pourra être envisagée.

10.8. La notion de mille heures par an

L'article 28 de l'A.R. du 13 octobre 1987 précise que le stage doit comporter 1.000 heures par an. Le stage doit comporter 1.000 heures par an et ce même si le stagiaire a déjà effectué 3 x 1.000 heures parce que son stage a été prolongé.

La notion des 1.000 heures par an s'interprète par année de stage et non par année civile.

1. Le surplus de 1.000 heures n'est pas reportable vers l'année suivante. Il n'y a donc pas de possibilité de crédit d'heures. Le stagiaire qui effectue 1.250 heures l'année N ne pourrait pas reporter les 250 heures sur l'année N + 1 au cas où celle-ci comporterait par exemple un nombre d'heures trop faible.

2. Une année de stage peut concerner une ou plusieurs années civiles.
Exemple: en 1998 quelqu'un a effectué 600 heures, puis suspend son stage et le reprend en 1999 et effectue 500 heures; ces deux quotas d'heures peuvent intervenir pour le quota des 1.000 heures devant couvrir une année.

10.9. Consultation des copies d'examens

La Commission du stage rappelle que les copies des différents examens ne peuvent être consultées ni par le stagiaire, ni par le maître de stage et ce quelle qu'en soit la justification.

10.10. Rentrée du dossier d'inscription à l'examen d'entrée

Le dossier d'inscription à l'examen d'entrée doit être introduit pour le 30 juin, sous réserve du diplôme et du certificat qui pourra être transmis au plus tard pour le 30 juillet pour ceux qui ont réussi en première session et pour le 30 septembre pour ceux qui ont réussi en seconde session. Cette dérogation ne concerne que le diplôme ou le certificat d'études pour les candidats achevant leurs études lors de l'année d'inscription à l'examen d'entrée.

10.11. Intervention financière dans les séminaires et examens

Le modèle de convention de stage est modifié. Il comprend dès à présent un nouvel article 3. Celui-ci dispose que: *«Le maître de stage s'engage à prendre en charge les frais afférents aux séminaires et examens obligatoires dans le cadre du stage»*.

10.12. Rentrée du dossier d'admission

Le dossier d'admission au stage devra être rentré et complètement en ordre pour la date souhaitée par la Commission du stage. Tout dossier non en ordre sera refusé.

Le dossier d'admission au stage doit être introduit pour le 15 février au plus tard.

II. COMMISSION DES NORMES DE REVISION

1. Recommandations de révision
2. Missions particulières

Président: Monsieur H. VAN PASSEL

Membres: Messieurs E. DAMS, P. LERUSSE, H. OLIVIER, P. PAUWELS, J. VANDERNOOT, M. VAN DOREN et H. WILMOTS

La Commission des normes de révision est chargée de coordonner les travaux relatifs à l'élaboration des normes et recommandations professionnelles concernant les missions de révision. Dans la première partie du rapport, plusieurs recommandations ou avis en matière de révision et de missions particulières ont fait l'objet d'une approbation par le Conseil:

- la recommandation relative aux entreprises en difficultés;
- la note technique sur le rôle du commissaire-reviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse;
- la note technique relative aux stock options;
- la proposition de norme modifiée relative aux transformations.

1. RECOMMANDATIONS DE REVISION

La Commission a pris connaissance de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, relatif à la proposition de recommandation relative aux entreprises en difficultés. Elle a apporté les modifications estimées utiles par le Conseil Supérieur sous réserve des aspects mineurs mentionnés dans la première partie du rapport du Conseil.

La Commission a en outre consacré une partie importante des travaux de l'année à la mise au point d'une note technique sur le rôle du commissaire-reviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse. Ce document a été discuté avec le Président de la Commission Bancaire et Financière et ses services. Un accord a pu être trouvé sur les principaux points en discussion en manière telle que la Commission a pu proposer au Conseil l'adoption de cette note technique reproduite dans la première partie du rapport.

Aspects du contrôle dans la première année de mission et contrôle des chiffres comparatifs

Le Conseil a demandé à la Commission d'examiner par priorité la mise en œuvre des normes internationales (ISA) qui n'ont pas encore été introduites dans les recommandations de l'Institut. Deux de ces normes internationales concernent des aspects relativement proches. Il s'agit de la recommandation ISA 510 «Missions initiales – soldes d'ouverture» et la recommandation ISA 710 «Données comparatives». La Commission a considéré que ces deux recommandations sont suffisamment proches dans leur objet pour faire l'objet d'une recommandation unique.

La Commission a été confrontée dès le début au traitement des aspects comptables. En effet, les recommandations internationales font une différence entre les pays où il est possible de modifier la balance d'ouverture et les pays où ceci n'est pas possible. L'article 11, § 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, permet le retraitement des comptes annuels de l'exercice précédent aux fins de comparabilité lorsque les chiffres de l'exercice ne sont pas comparables avec ceux de l'exercice précédent. La question posée consiste à savoir dans quelle mesure le redressement des chiffres de l'exercice précédent à des fins comparatives porte exclusivement sur des aspects de présentation ou s'il peut également couvrir des aspects liés aux règles d'évaluation. Une question précise a été posée en ce sens à la Commission des Normes Comptables.

En ce qui concerne les travaux de contrôle et le contenu du rapport de révision, l'objectif de la Commission a été de se conformer autant que possible aux textes internationaux.

La Commission a soumis son avant-projet au Conseil qui a décidé de le publier afin de recueillir l'avis des membres.

Stock options

La Commission a été invitée par le Conseil à étudier en particulier les conséquences de la nouvelle réglementation en matière de stock options découlant de la loi du 21 mars 1999 relative aux plans d'actions belge pour l'emploi 1998. La Commission a jugé utile de confier ses travaux à un groupe de travail spécifique, composée de MM. G. BOMBAERTS, D. KROES, P. PETERKENNE et D. SMETS.

Les problèmes posés par la nouvelle réglementation sont exposés dans la première partie du présent rapport. La Commission a estimé qu'il lui était difficile de proposer au Conseil une norme sur la mise en œuvre de cette mission, ni même une recommandation. Compte tenu des problèmes posés et dans l'espoir d'une adaptation de certains éléments plus délicats de la mise en œuvre de la mission, il paraissait préférable d'établir une note de réflexion susceptible d'évoluer dans l'avenir. Le groupe de travail a soumis le résultat de ses travaux au Conseil dès le mois de septembre. La note de réflexion a été approuvée par le Conseil et adressée aux membres. Elle est reproduite en annexe du présent rapport.

II

2. MISSIONS PARTICULIERES

Président: M. A. KILESE

Membres représentant l'IRE: MM. G. BATS, J.P. DEJAEGHERE, D. LEBOUTTE, J.M. VINCENT et P. WEYERS

Délégation de l'IEC: Mmes M. CLAES et A. LAGROU; MM. P. JAILLOT, C. JANSSENS, PH. VAN EECKHOUTE, J. VAN WEMMEL et M. VERSCHELDEN

Il y a lieu de rappeler que l'objectif de cette Commission mixte entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux est de réfléchir à la normalisation des missions qui sont simultanément confiées aux membres des deux Instituts par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou d'autres législations.

Au cours de l'exercice, les principaux travaux de cette Commission ont porté sur un nouvel examen de la norme relative au changement de la

forme juridique. Comme indiqué dans la première partie du présent rapport, la Commission a constaté que des modifications ont été apportées à l'objet de la mission dans la loi qui introduit le Code des sociétés. Il était dès lors nécessaire de tirer les conséquences de cette modification légale dans le texte même de la norme.

La portée des modifications est commentée dans la première partie du rapport auquel il y a lieu de se référer. Le Conseil a ensuite demandé à la Commission de mener certains travaux pour préciser la mission du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable dans le cadre de l'avis qu'il doit rendre lorsque une entreprise demande une agrégation comme entrepreneur de travaux publics. Ces travaux seront principalement menés au cours de l'année 2000.

III. COMMISSION JURIDIQUE

Composition:

Président: M. Pierre BERGER (réviseur d'entreprises)

Membres: Mmes Françoise HERBAY (Commission Bancaire et Financière), Ann DIRKX (Commission Bancaire et Financière) et Gilberte RAUCQ (notaire), MM. Jean-Philippe BONTE (juriste d'entreprise), Herman BRAECKMANS (avocat, professeur), Lieven ACKE (réviseur d'entreprises), Michel DE WOLF (réviseur d'entreprises), Paul-Alain FORIERS (avocat, chargé de cours), Hugues FRONVILLE (réviseur d'entreprises), Jean-Paul KOEVOETS (réviseur d'entreprises), Henri OLIVIER (directeur général IRE), Francis WAL-SCHOY (juriste d'entreprise).

Secrétariat scientifique: Mme Veerle VAN DE WALLE

En ce qui concerne la composition de la Commission juridique, Mme Françoise HERBAY (Commission Bancaire et Financière) a été remplacée en cours d'exercice par Mme Ann DIRKX (conseiller adjoint à la Commission Bancaire et Financière). Tous nos remerciements à Mme Françoise HERBAY, nommée directrice adjointe de la quatrième direction de la Commission Bancaire et Financière, pour sa collaboration dévouée pendant des années aux travaux de la Commission juridique.



Au cours de l'année 1999, la Commission juridique s'est réunie à quatre reprises pour examiner un certain nombre de problèmes juridiques intéressant directement les réviseurs d'entreprises. À la demande du Conseil de l'Institut, la Commission juridique se réunira plus régulièrement à l'avenir. Il est envisagé en principe une réunion tous les deux mois, ce qui devrait permettre de raccourcir considérablement les délais des réponses aux questions.

Un certain nombre d'avis de la Commission juridique ayant une portée générale ont donné lieu à des prises de position du Conseil de l'Institut. Ces avis ont dès lors été repris dans la première partie du présent rapport. Il d'agit des avis suivants:

- le contenu du rapport de contrôle en cas d'infraction au droit des sociétés;
- la fin du mandat de commissaire-reviseur en cas de faillite;
- le droit d'information d'un administrateur à l'égard du commissaire;
- le rapport revisoral sur les comptes d'une filiale ayant un conseil d'entreprise;
- la dispense de l'établissement de comptes consolidés sous réserve d'accord du conseil d'entreprise.

La Commission juridique a également pris connaissance du projet de cahier de charges établi par un cabinet d'avocats à la demande du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Pour les missions revisorales, il y a lieu en effet, de se conformer à la législation sur les marchés publics. Nous renvoyons à cet égard à la première partie du présent rapport (p. 139).

Par ailleurs, la Commission juridique a également formulé des avis sur des questions concrètes qui lui ont été soumises. Une sélection de ces avis est reprise ci-dessous.

Enfin, nous reprenons un certain nombre de réponses fournies par le Service juridique concernant des questions posées en cours d'exercice.

A. COMMISSION JURIDIQUE

■ Application de l'article 60bis des lois coordonnées sur les sociétés concernant les conflits d'intérêts

Un réviseur d'entreprises soumet à l'avis de la Commission juridique la situation suivante: trois membres sur quatre d'un conseil d'administration sont impliqués dans une opération relevant du champ d'application de l'article 60bis des lois sur les sociétés. Comment résoudre ce problème?

Dans la mesure où les statuts le permettent, la meilleure solution serait de désigner au moins deux autres administrateurs indépendants par rap-

port à l'opération concernée. Dans le cas concret, cette solution est impossible du fait que les statuts ne permettent au conseil d'administration de procéder à une cooptation.

Lorsque le conseil d'administration n'est pas compétent pour procéder à une cooptation d'un administrateur, l'assemblée générale peut y pourvoir. Les administrateurs désignés par l'assemblée générale peuvent être nommés pour un temps déterminé, en fonction de l'opération à réaliser.

L'assemblée générale pourrait-elle procéder à la désignation d'un mandataire *ad hoc* en vue de la réalisation de l'opération? Cette solution est recommandée par la Commission juridique dans un avis sur les conflits d'intérêts rendu avant la réforme de 1995. Toutefois, cette solution entraîne certaines difficultés dans le contexte de l'article 60bis. L'objectif poursuivi étant en effet d'éviter toute rémunération indirecte de l'actionnaire (qui sera le plus souvent l'actionnaire majoritaire). On pourrait contourner l'objectif de manière assez simple en renvoyant la décision à l'assemblée générale. La garantie offerte par la désignation de trois administrateurs indépendants, prenant leur décision sur la base d'un rapport établi par un expert externe, offre davantage de garanties que la simple désignation d'un mandataire *ad hoc*.

En conclusion, la majorité de la Commission juridique estime que, dans le cas concret, la seule solution possible consiste dans la désignation d'administrateurs indépendants. Si la chose ne peut se réaliser par la voie de la cooptation, il faudra passer par la convocation de l'assemblée générale. Si cette procédure n'a pas été respectée, le commissaire-reviseur devrait faire des observations quant au respect du droit des sociétés dans la deuxième partie de son rapport.

■ Approbation de comptes annuels contestés

Quelle procédure devra être suivie par l'assemblée générale lorsque les comptes annuels et la comptabilité font l'objet de contestations? La question concrète a été soulevée au sein d'une société n'ayant pas de commissaire-reviseur dans laquelle le conseil d'administration a établi des comptes annuels qui ne découlent pas de la comptabilité et en omettant de prendre en compte un certain nombre de factures; l'organe d'administration n'étant pas d'accord avec les prix qui y sont mentionnés. L'assemblée géné-

rale fut convoquée et les comptes annuels ainsi établis étaient joints à la convocation. Certains actionnaires minoritaires, informés du fait que les comptes annuels ne résultent pas des comptes, comme le prévoit la législation sur la comptabilité, ont refusé de participer à l'assemblée générale. La question posée concernait le pouvoir de l'assemblée générale pour approuver valablement des comptes annuels qui ne résulteraient pas des comptes de la société?

La Commission juridique estime que si l'assemblée générale a été dûment convoquée par le conseil d'administration, elle peut se réunir valablement à la date prévue, quelles que soient les contestations relatives à un point inscrit à son ordre du jour. La lettre envoyée par les actionnaires minoritaires pour signifier leur refus de participer à l'assemblée générale est sans effet sur la validité de l'assemblée.

Dans la mesure où des irrégularités comptables ont été commises au sein de la société, entraînant l'établissement de comptes annuels non conformes par le conseil d'administration, les administrateurs pourraient voir leur responsabilité engagée de ce fait. La Commission juridique fait observer que lorsque l'assemblée générale approuve les comptes annuels, ceux-ci existent, même si des contestations surgissent à leur sujet. Selon la Commission juridique, le droit des sociétés offre plusieurs possibilités pour contester la décision: d'une part, le recours en annulation d'une décision qui aurait fait l'objet d'un excès de pouvoir ou d'un abus de pouvoir (article 190*bis*, § 1^{er}, 4^o, des lois coordonnées), et d'autre part une action en responsabilité, introduite par les actionnaires minoritaires (article 66*bis* pour les SA, article 152*bis* pour les SPRL). Il existerait en outre la possibilité de requérir une expertise (article 191 des lois sur les sociétés), voire l'exclusion des actionnaires pour juste motif (article 190*quater* des lois sur les sociétés).

■ Application de la procédure de quasi-apport

Trois personnes constituant une association de fait ont tous trois créé une société d'une personne. Ces trois SPRL constituent ensemble une SCRL, dont elles sont à la fois actionnaires et administrateurs. Cette SCRL fait l'objet d'un apport en matériel appartenant à l'association de fait. Faut-il dans ce cas appliquer la procédure d'un quasi-apport, ces trois personnes étant en fait (par le biais de leur SPRL d'une personne et par l'association de fait) des parties intéressées?

La Commission juridique estime que l'article 120^{quater} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales concernant la procédure du quasi-apport est d'application stricte. L'article n'évoque que l'application de la procédure en cas d'acquisition par la société d'un élément de patrimoine appartenant à un fondateur, un gérant ou un associé. En l'occurrence, il ne s'agit ni d'un fondateur, ni d'un gérant, ni d'un associé, si bien qu'il n'y a pas lieu d'appliquer la procédure prévue à l'article 120^{quater}.

■ Quasi-apport d'une universalité négative

La question est posée de savoir dans quelle mesure la rémunération en contrepartie du quasi-apport d'une universalité négative peut consister en une créance de la société sur le gérant-cédant.

D'abord, la Commission juridique rappelle que l'opération d'apport en nature d'une universalité négative n'est pas possible, en l'absence d'une rémunération. Dans le cas d'un quasi-apport, la Commission estime que l'opération est possible, pour autant que la société y ait un intérêt. Il est en effet assez inhabituel que le prix payé par la société pour une acquisition consiste en une créance sur le vendeur. Le reviseur fera donc preuve de prudence. Il y a lieu, par ailleurs, de vérifier dans quelle mesure il pourrait s'agir en l'occurrence du délit d'abus de biens sociaux.

■ Compensation à l'occasion d'une augmentation de capital

La Commission juridique a été interrogée à propos d'une augmentation de capital par apport d'un solde créditeur du compte courant d'un gérant, alors qu'un autre compte du même gérant présentait un solde débiteur considérable.

La Commission juridique estime que dans la mesure où plusieurs dettes sont en même temps, certaines, liquides et exigibles, il y a compensation, même si les parties concernées n'en sont pas informées. Il en va de même, évidemment, lorsqu'il y a une convention de compte courant entre les parties. Il en résulte dès lors, que sur la base des données disponibles, la compensation devra nécessairement se faire entre la dette et la créance de la société par rapport au gérant.

B. SERVICE JURIDIQUE

■ Le secret professionnel

La question a été posée à l'Institut de savoir dans quelle mesure le témoignage d'un réviseur d'entreprises peut être reçu à la demande d'un juge d'instruction par une personne désignée par ce dernier.

Il y a lieu, tout d'abord, de faire observer que la déontologie du réviseur d'entreprises ne comporte aucune obligation qui irait au-delà de l'obligation légale. Dès lors le réviseur d'entreprises peut être appelé à témoigner en justice. Lorsque les informations relèvent de son secret professionnel, il peut toutefois juger qu'il doit garder le silence.

Doit être considérée comme une personne tenue de témoigner en justice, celle que le juge d'instruction invite à lui faire une déclaration écrite ou orale. L'audition de témoins à l'occasion d'une instruction est soumise aux articles 71 à 86 du Code d'instruction criminelle. Même si l'article 73 dispose que l'audition sera faite par le juge d'instruction, la Cour de Cassation a estimé que cette formalité de procédure n'est pas substantielle ni prescrite sous peine de nullité. On peut en conclure que le juge d'instruction peut déléguer son pouvoir d'entendre un témoin. Rien n'empêche le réviseur d'entreprises de répondre aux questions qui lui sont posées par la personne désignée par le juge d'instruction. Dans la mesure où il le jugerait nécessaire, on pourrait toutefois envisager qu'il demande d'être directement entendu par le magistrat en charge.

■ Durée et prolongation de la société

Dans une SA constituée pour une durée déterminée, il est constaté que l'on avait omis de convoquer une assemblée générale avant l'échéance pour procéder à la prolongation. La question est posée de savoir dans quelle mesure la prolongation peut encore être décidée, même si la durée est échuë.

Avant la loi du 5 décembre 1984 qui a modifié l'article 102 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, et a permis une durée indéterminée, il était de jurisprudence constante que la société était dissoute de plein droit par le simple fait de l'expiration du terme. Le nouvel article 102 modifie cet état de choses et peut s'interpréter différemment. Une

société ne peut être dissoute que par décision de justice ou par une résolution de l'assemblée générale.

Dans la mesure où l'assemblée générale garde ses compétences, il serait contradictoire de l'obliger de constater qu'il y a dissolution par l'arrivée du terme, sans lui permettre de modifier, même à l'unanimité, l'article des statuts qui prévoyait une durée limitée. Sur la base de cet argument, on peut conclure que, même après l'échéance du délai, il est possible de modifier les statuts et de prévoir que la société est constituée pour une durée indéterminée.

La doctrine n'est pas unanime à soutenir cette thèse. Certains auteurs continuent à se fonder sur la doctrine classique en considérant que l'article 102 des lois coordonnées n'a pas abrogé la dissolution de plein droit par l'échéance du délai dans le cadre des SA ou des SPRL. A ce jour, il n'existe aucune décision de jurisprudence ayant tranché en la matière.

■ Les obligations du commissaire-reviseur en cas de restructuration

Un reviseur d'entreprises demande à l'Institut quelles sont les obligations du commissaire-reviseur sur la base de l'article 11 de la CCT n° 9 dans le cas où le conseil d'entreprise est informé d'une restructuration imminente.

On peut tout d'abord rappeler que ces renseignements doivent être considérés comme de l'information occasionnelle telle que visée à l'article 25 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise. Cette catégorie d'informations économiques et financières fait partie de la mission du commissaire-reviseur (voir point 3.4.1. des normes de l'IRE relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise). La réglementation ne prévoit pas de rapport spécifique du commissaire-reviseur relatif aux informations occasionnelles. Conformément aux normes (point 2.3.6.), il apparaît toutefois logique que lorsque le conseil d'entreprise demande des précisions au commissaire-reviseur, celui-ci joue son rôle habituel à l'égard du conseil d'entreprise. Enfin, le commissaire-reviseur, à l'occasion de son rapport de certification annuel devra également se prononcer sur les informations occasionnelles fournies.

IV. COMMISSIONS SECTORIELLES

1. Contrôle des mutualités
2. Contrôle des entreprises d'assurances
3. Partis politiques
4. Ecoles supérieures dans la Communauté flamande

II

1. CONTROLE DES MUTUALITES

Président: M. B. CALLENS

Membres: MM. P. ANCIAUX, P. DEMEESTER, V. DE WULF, J.P. LABILLE et J. VERHAEGEN

Membres suppléants: Mme R. VAN MAELE

MM. B. THEUNISSEN et W. VAN AERDE

Au cours de l'exercice, la Commission a poursuivi ses travaux relatifs à la mise en œuvre d'un Vademecum de contrôle des Mutualités et des Unions Nationales de Mutualités. En particulier, elle a terminé l'élaboration de deux documents importants:

- une note technique sur l'exercice des missions, adaptée aux dernières modifications introduites par l'Office du Contrôle des Mutualités et,
- un programme de contrôle détaillé, relatif à l'assurance libre complémentaire et aux frais d'administration.

Ces différents documents ont été discutés avec l'Office du Contrôle des Mutualités à l'occasion de plusieurs réunions de coordination.

Les travaux se poursuivront au cours de l'année 2000.

2. CONTROLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES

Président: M. R. VANDER STICHELE

Vice-Présidente: Mme I. BOETS

Membres: MM. R. ADRIAENSSENS, L. CARIS, J. FOSSION, G. HOF et M. LANGE

Au cours de l'année 1999, la Commission a principalement inscrit deux questions à son ordre de jour:

- la mise en œuvre de la réforme du règlement d'agrément des commissaires agréés pour le contrôle des entreprises d'assurances et
- le contrôle des sociétés de cautionnement mutuel.

En ce qui concerne la mise en œuvre du règlement d'agrément, des commentaires ont été donnés dans la première partie du présent rapport. Il y a lieu de souligner que la Commission est intervenue auprès de l'Office de Contrôle des Assurances en vue d'éviter que les informations qui seront demandées aux confrères à l'occasion de leur nomination aux fonctions de commissaire agréé dans une société déterminée n'impose un travail administratif trop important.

En ce qui concerne les sociétés de cautionnement mutuel, la Commission a examiné, à la demande du Conseil, la proposition de circulaire établie par l'Office de Contrôle des Assurances. Il a conclu que cette proposition de circulaire n'appelait aucune remarque essentielle.

3. PARTIS POLITIQUES

Coordination des travaux: M. H. VAN IMPE

Membres de la commission: tous les confrères exerçant un mandat dans les partis politiques sont invités à participer aux travaux de cette commission.

Les confrères qui sont actifs dans ce secteur d'activités ont suivi de façon particulièrement attentive l'évolution de la nouvelle réglementation relative à la comptabilité et au contrôle de la comptabilité des partis politiques. Cette question est commentée en détail dans la première partie du présent rapport.

En particulier, la Commission a préparé à l'attention du Parlement une proposition de schéma pour les comptes consolidés pour les partis politiques. Cette proposition, transmise au Président de la Chambre et du Sénat en mars 1999, n'a malheureusement pas pu être examinée avant les élections du mois de juin.

Les travaux se sont poursuivis au cours du second semestre en vue notamment d'étudier les questions en suspens relatives au périmètre de consolidation et à l'arrêt des comptes de chaque composante en vue de les intégrer dans les comptes consolidés.

Compte tenu du fait que la nouvelle réglementation implique le contrôle des comptes d'un certain nombre d'ASBL ou autres entités qui ne tenaient pas leur comptes conformément aux principes comptables généralement admis, il y a lieu de considérer que les comptes annuels et le rapport financier qui seront établis à l'issue de l'année 1999, ne pourront comprendre les chiffres comparatifs de l'exercice précédent.

Par ailleurs, la Commission poursuit sa réflexion sur le modèle de rapport qui devra être utilisé par le réviseur dans le cadre de l'attestation des comptes consolidés des partis politiques et de leur composantes.

4. ECOLES SUPERIEURES DANS LA COMMUNAUTE FLAMANDE

Coordination des travaux: M. H. VAN IMPE

Membres du groupe de travail: tous les confrères qui exercent un mandat dans les écoles supérieures de la Communauté flamande sont invités à participer aux travaux du groupe de travail; sont également invités les commissaires du gouvernement pour les écoles supérieures.

Coordination du Sous-groupe de travail «Avis comptables pour les écoles supérieures»: M. G. VAN DE VELDE

Les confrères qui exercent dans ce secteur sont régulièrement invités aux réunions de coordination pour discuter d'une série de questions concernant l'exécution de la mission de contrôle dans les écoles supérieures.

Dans le courant de l'année 1999, un certain nombre de problèmes technico-comptables ont été principalement abordés et analysés en détail au sein du sous-groupe de travail «Avis comptables pour les écoles supérieures». Ce groupe de travail qui est coordonné par le confrère G. VAN DE VELDE a tenu une demi douzaine de réunions. A côté des reviseurs d'entreprises et des commissaires du gouvernement, plusieurs responsables financiers des écoles supérieures ont contribué aux travaux. Un représentant du département Enseignement – Section Ecoles supérieures du Ministère de la Communauté flamande a participé aux réunions.

Les sujets suivants ont entre autres été abordés: état semestriel au 30 juin; ratio de fonctionnement et de personnel; subsides de location et entretien des propriétaires IVAH; cadeaux, dons et legs; compte de réserve. Concernant les sujets suivants, le sous-groupe de travail a entamé des analyses approfondies: réévaluation des actifs matériels immobilisés, stock de livres et cours, évaluation de la bibliothèque, système de calcul logique (comptes 60/61/70/74); évaluation des créances échues d'étudiants; remboursement des frais d'inscription et d'examen; subsides aux projets; intérêts et précompte mobilier; investissement contre coûts; inscription de l'enveloppe de reconnaissance; compte intérimaire interne entre départements (compensation des comptes 6 et inscription via le compte 74).

De plus, le sous-groupe de travail a consacré une partie importante de ses travaux à l'échange d'expériences entre les écoles supérieures concernant la comptabilité analytique et la détermination du prix de revient. Certains responsables financiers ont présenté et éclairé succinctement la structure arborescente analytique et l'utilisation de clés de répartition de leur école supérieure. Ceci a été suivi d'une discussion. Il est d'intention que ces discussions aboutissent dans le courant de 2000 à un avis relatif à la comptabilité analytique du secteur des hautes écoles.

Le sous-groupe de travail a développé une connaissance plus vaste des réformes envisagées de l'arrêté du Gouvernement flamand du 15 novembre 1995 relatif à la comptabilité, aux comptes annuels et au plan comptable pour les instituts supérieurs et les ASBL «structures sociales». Au sein du commissariat du gouvernement, un groupe de travail séparé a été installé, auquel trois reviseurs d'entreprises participent sous la conduite du commissaire du gouvernement et en collaboration avec le département ensei-

gnement, qui prépare une actualisation dudit arrêté. Selon certaines sources, le nouvel arrêté comptable entrera en vigueur à partir de l'année comptable 2001. Le but est d'intégrer autant que possible en un seul document les diverses données comptables et financières qui peuvent être demandées par les différentes instances dont les comptes annuels et le rapport annuel. Ceci garantit la consistance et la comparaison des données rapportées.

En relation avec le rapport révisoral, le sous-groupe de travail a constaté que les schémas comptables adaptés par les écoles supérieures sont souvent éclatés et vont plus loin que ce qui est prescrit dans le schéma légal. Il est recommandé que les réviseurs mentionnent dans leur rapport que la certification a seulement trait aux données qui sont obligatoires en vertu des dispositions décrétales et réglementaires. De cela, il semble clair que la vérification du réviseur n'a pas de relation avec les autres explications qui sont fournies volontairement par les écoles supérieures et qui sont souvent différentes d'une école supérieure à l'autre.

En ce qui concerne le rapport annuel des écoles supérieures, dont le contenu a été décrit dans l'arrêté du gouvernement flamand du 10 mars 1998, il est souhaitable que les réviseurs dans leurs rapports précisent que leur déclaration est uniquement et seulement relative aux informations financières.

Enfin, le groupe de travail a pris connaissance des initiatives du commissaire au gouvernement auprès le Ministre de l'enseignement d'annuler l'obligation pour les écoles supérieures d'établir un bilan social. Tenant compte des spécificités de la problématique du personnel dans l'enseignement, il n'apparaît pas souhaitable que les écoles supérieures fassent rapport encore une fois de façon séparée concernant le personnel, vu que dans les comptes annuels et le rapport annuel toutes une série d'informations ont été enregistrées à ce propos. Vu qu'il n'est pour l'instant pas question de dispense, une remarque du réviseur d'entreprises est nécessaire si le bilan social comme partie des comptes annuels fait défaut.

Cette problématique sera évidemment suivie de près.

V. RELATIONS EXTERIEURES

A. Comité inter-Instituts

B. Relations internationales

1. Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC)
2. International Accounting Standards Committee (IASC)
3. Fédération des Experts comptables Européens (FEE)
4. Fédération Internationale Des Experts comptables Francophones (FIDEF)
5. Groupe de liaison belgo-néerlandais



A. COMITE INTER-INSTITUTS

La loi d'avril 1999 a institué un Comité Inter-Instituts rassemblant les présidents, vice-présidents et directeurs généraux de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

Au cours de l'exercice, les contacts entre les Instituts ont eu principalement pour objectif de réfléchir à la mise en œuvre de la nouvelle législation relative à l'organisation des professions économiques.

C'est ainsi que le Comité Inter-Instituts s'est réuni pour fixer les règles de son fonctionnement interne. Il a été convenu que le Comité Inter-Instituts se réunirait chaque trimestre et que la présidence serait assumée par une rotation annuelle commençant au mois de mai. Le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été désigné comme Président du Comité Inter-Instituts pour le premier terme 1999-2000.

Parmi les activités communes des trois Instituts, il y a lieu de souligner:


- la réédition du logiciel de promotion de l'euro qui fut adressé à tous les membres des trois Instituts au début de l'année 1999. Il s'agit d'une seconde version du logiciel «eurochallenger» dont la première édition

avait été présentée solennellement lors d'une manifestation académique en février 1998;

- la production d'une version commentée du nouveau Code des sociétés qui sera mise sous presse dans le courant de l'année 2000.

Par ailleurs, au cours de l'exercice, les trois Instituts ont consacré plusieurs réunions à une réflexion commune sur les pratiques déontologiques en matière de publicité. Il a été convenu de mettre sur pied une recommandation commune en partant du principe que les réglementations déontologiques autorisent la publicité, même si certaines restrictions imposent au professionnel une certaine retenue en cette matière.

B. RELATIONS INTERNATIONALES



L'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ont constitué une représentation commune au sein des organismes professionnels internationaux dont ils sont membres. La coordination de ces travaux est confiée à une commission des relations internationales, présidée par Monsieur A. QUINTELIER, expert-comptable, représentant la Belgique au Conseil de la Fédération des Experts-comptables Européens. Cette Commission a pour but principalement de préparer les délibérations du Conseil de la FEE et d'assurer une réponse appropriée aux demandes d'avis qui sont adressées régulièrement aux Instituts par les organismes professionnels internationaux que sont la Fédération Internationale des Experts-Comptables (IFAC) et l'*International Accounting Standards Committee* (IASC).

1. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES (IFAC)

La Fédération Internationale des Experts comptables est l'organisation mondiale de la profession. Sa mission est de développer et de renforcer la profession afin de lui permettre de fournir des services d'une haute qualité dans l'intérêt public.

La participation à l'IFAC permet à ses membres:

- de s'assurer que les standards professionnels se situent à un niveau internationalement admis;
- de fixer les standards d'une formation de haut niveau en vue de rencontrer les défis professionnels et les responsabilités publiques;
- de fournir à leurs propres membres la guidance nécessaire pour opérer avec succès dans l'environnement économique;
- de les informer correctement des développements internationaux les plus récents dans des domaines réels tels que la responsabilité civile des experts comptables, les technologies de l'information, les «*assurances services*» et les tendances en comptabilité de gestion;
- de contribuer au développement de marchés de capitaux efficaces.

Les comités qui fonctionnent au sein de l'IFAC sont: le comité de formation, le comité des questions éthiques, le comité de la comptabilité de gestion, le comité international des pratiques d'audit (IAPC), le comité du secteur public et le comité d'admission.

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises s'intéresse plus particulièrement aux activités du comité international des pratiques d'audit, du comité des questions éthiques et du comité de formation.

11

1.1. Les travaux du comité international des normes d'audit (IAPC)

L'*International Auditing Practices Committee* a publié plusieurs normes et projets de normes au cours de l'année écoulée. On soulignera en particulier:

- «*Auditors Responsibility in the Audit of Financial Statements with respect to Going Concern Assumption*» révision de la norme ISA 570;
- *Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance*;
- *Special Considerations on the Audit of Smaller Businesses*.

Les propositions de normes internationales suivantes ont été adressées pour avis aux Instituts membres:

- *Assurance Engagements*;
- *External Confirmations*.

Par ailleurs, plusieurs thèmes importants sont toujours à l'étude au sein du Comité et notamment:

- la révision de la norme ISA 240 *Fraud and Errors*;
- la révision de la norme ISA 401 *Information Technology*;
- une nouvelle recommandation sur *Prospective Financial Information*;
- une nouvelle recommandation sur la responsabilité du réviseur en matière de rapport environnemental.

1.2. Comité «Education»

L'Institut a été désigné comme membre du Comité d'Education de l'IFAC pour les années 1998-1999. Il est représenté au sein de ce Comité par le confrère Roland PAEMELEIRE, professeur à l'Université de Gand. Le professeur Joseph ANTOINE y représente l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Le Comité s'est réuni à deux reprises au cours de l'exercice. Il a adressé aux membres de l'IFAC plusieurs documents de discussion importants:

- un document revoyant la recommandation IEG 11 concernant les aspects de technologie de l'information dans la formation des experts-comptables;
- un document de travail sur l'Internet et l'enseignement à distance dans la formation comptable.

1.3. Comité des questions éthiques

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises fait partie d'une délégation commune Belgique/Pays-Bas. Jusqu'en juillet 1999, Monsieur Paul P. BEHETS, réviseur d'entreprises y représentait l'Institut. Suite à sa démission, il fut remplacé par le président Jean-François CATS.

Le Comité des questions éthiques a poursuivi ses réflexions sur le problème de l'indépendance. Il s'agissait en particulier de confronter les propositions émises par la Fédération des Experts comptables Européens avec les travaux de l'*Independence Standards Board*, constitué en commun par la profession comptable américaine et la SEC.

Au cours de l'exercice, le Comité des questions éthiques a également adressé aux organisations membres une note de politique générale relative à l'application et à la surveillance de l'application du code éthique de l'IFAC.

1.4. Les autres travaux de la Fédération

Il convient de noter que la Fédération est également très active dans d'autres domaines, tels que le «*management accounting*», le secteur public et les technologies de l'information. Plusieurs projets ont été publiés par le Comité des technologies de l'information pour consultation des membres. Il s'agit des textes suivants:

- *Internet Tax: an Overview for Business Tax payers;*
- *Acquisition of Information Technology;*
- *Implementation of Information Technology Solutions;*
- *IT Service Delivery and Support.*

2. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC)

L'IASC publie des recommandations internationales relatives à la comptabilité et à la présentation des comptes annuels et les comptes consolidés. A ce jour, l'IASC a émis 39 normes qui sont utilisées dans de nombreux pays pour l'élaboration des normes comptables.

Les normes comptables internationales ont pris une importance de plus en plus grande depuis que la Commission européenne a décidé de recommander leur application pour l'élaboration des comptes annuels des sociétés cotées. Afin de contribuer à une meilleure connaissance des IAS, le Conseil de l'Institut a décidé d'adresser un recueil de ces normes à chaque membre de l'Institut.

La recherche de normalisation des normes comptables au niveau international a conduit l'IASC à proposer une réforme fondamentale de sa structure. Cette question est examinée avec plus de détails dans la première partie du présent rapport.

Nouvelles normes de l'IASC

Au cours de l'année 1999, les textes suivants ont été publiés ou sont entrés en vigueur:

- IAS 35 *Discontinuing Operations* – entré en vigueur le 1^{er} janvier 1999;
- IAS 36 *Impairment of Assets* – entré en vigueur le 1^{er} juillet 1999;
- IAS 38 *Intangible Assets* – entré en vigueur le 1^{er} juillet 1999;
- IAS 19 *Employee Benefits* – entré en vigueur le 1^{er} janvier 1999;
- IAS 17 *Leases* – entré en vigueur le 1^{er} janvier 1999;
- IAS 34 *Interim Financial Reporting* – entré en vigueur le 1^{er} janvier 1999;
- IAS 37 *Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets* – entré en vigueur le 1^{er} juillet 1999;
- IAS 22 *Business Combinations* – entré en vigueur le 1^{er} juillet 1999;
- IAS 39 *Financial Instruments: recognition and measurements*; entré en vigueur le 1^{er} janvier 2001;
- IAS 10 *Events after the Balance Sheet Date* – entré en vigueur le 1^{er} janvier 2000.

Deux projets sont toujours en discussion au sein de l'IASC. Il concerne:

- E64 *Investment property*;
- E65 *Agriculture*.

Par ailleurs, le Comité a publié un document de travail relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurances.

Il a lieu en outre d'observer que le Comité publie des interprétations des normes comptables internationales. A cette fin il a créé un «*standing interpretations committee*» (SIC), afin de commenter de façon plus rapide les questions comptables qui sont susceptibles de recevoir des traitements divergents ou inacceptables en l'absence d'une directive précise du Comité.

Le SIC a publié à ce jour 18 interprétations en texte final et quatre projets à l'étude. Le SIC se réunit normalement chaque trimestre. Il peut être saisi par toute personne qui souhaite obtenir une interprétation officielle sur un problème d'interprétation d'une norme comptable internationale ayant un intérêt pratique et une importance générale de caractère international.

3. FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE)

La représentation de la Belgique au sein de la Fédération des Experts-comptables Européens est assuré par:

- la délégation belge au Conseil de la Fédération: Monsieur A. QUINTELIER, expert-comptable et délégué national et Monsieur P. FIVEZ, réviseur d'entreprises, conseiller technique.
- les représentants au sein des différents groupes de travail parmi lesquels les réviseurs d'entreprises, Messieurs L. ACKE, F. CALUWAERTS, P. FIVEZ, L. HELLEBAUT, K. VAN OOSTVELDT, F. VERHAEGEN, ainsi que le Directeur général de l'Institut, Monsieur H. OLIVIER et le Directeur général adjoint, Monsieur M.J. DE SAMBLANX.

3.1. Questions liées à l'audit légal

Dans la première partie du présent rapport un compte-rendu est donné des initiatives prises par la Commission Européenne suite à la publication de son Livre vert sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union Européenne. La Fédération a suivi de près le développement des réflexions de la Commission Européenne. La FEE a notamment alimenté le débat par la production de plusieurs documents de réflexion qui ont servi de base aux travaux du Comité audit de la Commission Européenne. On rappellera:

- *Continuous Quality Assurance*: April 1998;
- *Setting the Standards – Statutory Audit in Europe*: June 1998;
- *Statutory Audit Independence and Objectivity*: July 1998.
- *Liberalisation of the Accountancy Profession in Europe*: March 1999;

La Commission Européenne a annoncé la publication prochaine d'une recommandation relative au contrôle de qualité. Ce projet fut discuté dans les réunions du Comité audit de la Fédération.

Après avoir produit une comparaison détaillée entre les normes d'audit international (ISA) publiée par le Comité International des Normes d'audit de l'IFAC, la Fédération a poursuivi son travail par une analyse encore plus détaillée des rapports de révision. Cette enquête, destinée à examiner

dans quelle mesure une harmonisation est nécessaire dans le contexte de l'Union Européenne devrait être publiée dans le courant de l'année 2000.

La FEE a également approuvé en octobre 1999 un document de discussion relatif au contrôle des rapports environnementaux. Ce document a été soumis à l'IFAC en réponse aux questions posées par cet organisme en vue de préparer une norme internationale d'audit relative aux rapports environnementaux.

3.2. Lutte contre le blanchiment et le crime organisé

Le 27 juillet 1999, la FEE a signé avec les représentants d'autres professions libérales européennes, une charte des associations professionnelles relative à la lutte contre le crime organisé. Dans cette charte, les avocats, les notaires, les experts-comptables et conseillers fiscaux et les réviseurs d'entreprises reconnaissent l'importance d'inclure dans les Codes de déontologie des dispositions précises, destinées à garantir que leurs membres ne pourront pas être utilisés par le crime international en vue de couvrir des mécanismes de fraude, de blanchiment ou de corruption. La charte prévoit également des mesures de surveillance appropriées. Elle fait l'objet d'un commentaire dans la première partie du présent rapport.

Par ailleurs, la FEE a suivi de très près la proposition d'amender la directive de 1991 sur le blanchiment en vue d'étendre son champ d'application aux professions d'experts-comptables, de réviseur d'entreprises, ainsi qu'aux professions juridiques. Cette extension a déjà été réalisée en Belgique, mais la directive pourrait avoir d'autres conséquences étendant les obligations qui pèsent sur la profession. Bien que totalement convaincu du fait que la profession doit s'engager dans la lutte contre le crime organisé, la FEE souhaite que les différentes professions de conseils aux entreprises puissent être traitées sur un pied d'égalité. En particulier, elle considère que le traitement serait inégal si toute l'activité de l'expert-comptable était soumise à la directive alors que le conseil juridique et fiscal en serait exclu en tout ou partie.

3.3. Indépendance et objectivité

Une partie importante du Comité audit de la Commission Européenne au mois de juillet a été consacrée à une discussion sur l'indépendance et l'ob-

jectivité du contrôleur légal des comptes annuels. Le document de la FEE proposant un corps de principes essentiels devant servir d'orientation à la profession européenne sert de base à la réflexion.

Par ailleurs, la FEE a décidé d'être partie aux discussions qui ont lieu tant au sein du Comité éthique de l'IFAC que dans le *Independence Standards Board* constitué aux Etats-Unis afin de faire valoir les qualités d'un système tel que celui adopté dans le cadre de l'étude de 1998.

3.4. Libéralisation de la profession

Dans le cadre des travaux du Comité audit de la Commission Européenne, la FEE a publié en mars 1999 une étude sur la libéralisation de la profession d'expert-comptable. Cette étude est commentée dans la première partie du présent rapport et la synthèse est reproduite en annexe (p. 50 e.s.).

Le 16 septembre 1999, la FEE a organisé une table ronde sur la libéralisation de la profession comptable en Europe dont l'objectif était de discuter les idées principales du rapport précité. L'objectif est de rendre plus aisé la pratique transfrontalière tant par des experts-comptables ou réviseurs individuels que par des sociétés. La FEE recommande néanmoins que l'expert-comptable ou le réviseur qui souhaite s'installer dans un autre territoire que celui où il a été agréé, doive acquérir la qualification du pays d'accueil.

Dans le cadre des discussions qui ont eu lieu au cours de cette table ronde, un aspect important a été révélé. Il concerne la propriété des actions dans les sociétés d'auditeurs et/ou experts-comptables et en particulier, les restrictions qui pourraient être émises à la détention de ces actions par des personnes extérieures à la profession.

La FEE suit également de façon très attentive les discussions relatives aux négociations du GATS 2000. L'échec de la conférence de Seattle en décembre 1999 à propos de la fixation de l'agenda du millenium round n'a pas empêché les discussions de se poursuivre dans plusieurs domaines.

3.5. Information financière

La FEE a été particulièrement active au cours de l'exercice dans le domaine de l'information financière. En effet, la fédération coordonne la position des organisations professionnelles européennes dans le cadre de la réforme

de l'IASC. Ceci entraîne une discussion suivie, tant avec l'IASC lui-même qu'avec la Commission Européenne et les autres parties au projet de réforme de l'IASC.

Cette discussion est d'autant plus importante que la Commission Européenne a renouvelé, dans son plan d'action pour la mise en œuvre d'un cadre pour les services financiers, l'objectif d'étendre l'application des normes internationales aux états financiers de toutes les sociétés cotées en bourse. Dans ce contexte, la FEE a produit deux documents importants au cours de l'exercice. Le premier comprend une comparaison entre les directives européennes et les normes IAS. Le second contient une proposition pour l'élaboration d'un système comptable pour les sociétés cotées en Europe.

En particulier, la FEE considère qu'il est peu probable que les normes de l'IASC puissent être retenues dans les Etats membres de l'Union Européenne, sans qu'un mécanisme ait été adopté en vue de vérifier leur applicabilité dans le cadre européen. Ce point de vue est également soutenu par la Commission Européenne et par la plupart des organismes de contrôle des valeurs mobilières dans l'Union Européenne.

Par ailleurs, la FEE a suivi les travaux de modification de la Quatrième directive ayant pour but notamment de permettre l'évaluation des actifs circulants à la valeur de marché.

3.6. Autres activités

On ne peut résumer en quelques lignes les nombreuses autres activités de la Fédération européenne. On rappellera cependant qu'elle a continué à mettre à jour le site web qu'elle a constitué à l'occasion de l'introduction de l'euro. Ces informations disponibles sur le site de la FEE en font une source d'information des plus complètes sur les activités menées dans les Etats membres de l'Union Européenne à ce sujet.

On soulignera également les travaux importants de la Fédération dans le domaine de la fiscalité, de la comptabilité de gestion, des petites et moyennes entreprises.

Enfin, à la suite du sommet d'Helsinki en décembre 2000, la FEE a mis au rang de ses priorités le développement professionnel dans les pays candidats à l'adhésion à l'Union Européenne.

4. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES FRANCOPHONES (FIDEF)

La Fédération Internationale Des Experts comptables Francophones fut créée en 1981. Elle est une organisation régionale, membre de l'IFAC et regroupe des organisations professionnelles et membres observateurs originaires de Belgique, Bénin, Canada, Cameroun, Côte d'Ivoire, France, Gabon, Guinée, Liban, Madagascar, Maroc, Mali, Mauritanie, République Démocratique du Congo, Sénégal, Syrie et Tunisie.

Lors de l'assemblée générale qui s'est déroulée à Strasbourg le 16 octobre 1999, la Fédération a réélu Monsieur Rached FOURATI à sa présidence. Monsieur Paul LURKIN continuera à représenter l'Institut des Reviseurs d'Entreprises au sein de la FIDEF jusqu'au prochain renouvellement du Comité.

Un comité a été chargé de réfléchir sur la refonte des statuts. Le texte présenté à l'Assemblée a été arrêté à Hammamet. La modernisation des statuts doit consolider la FIDEF en tant qu'organisation internationale, dont les objectifs sont l'éthique, les échanges et la coopération.

II

5. GROUPE DE LIAISON BELGO-NEERLANDAIS

Délégation de l'IRE: MM. L.H. JOOS, H. VAN IMPE (Président), R. ADRIAENSSENS, J. VANDERHOEGHT et E. VAN MEENSEL

Au cours de l'exercice écoulé, le groupe de contact belgo-néerlandais s'est réuni à deux reprises.

Au cours des réunions du groupe de contact, il fut surtout procédé à un échange d'informations relatives à l'évolution de la profession dans les deux pays.

Du côté belge, on s'est arrêté notamment à l'impact de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions économiques et libérales, aux passerelles entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, au développement du marché et aux règles en matière de publicité.

De côté néerlandais, il fut annoncé que la fusion entre le NIVRA et le NovAA au sein d'une seule organisation professionnelle n'aura pas lieu. Le 17 décembre 1998, les membres des deux organisations avaient organisé une réunion pour inviter leurs membres à se prononcer sur la proposition. La presque totalité des membres du NovAA a voté en faveur de la proposition. Par contre, une courte majorité des membres du NIVRA s'y est opposée. Le NIVRA a ensuite organisé une enquête parmi les membres, donnant le même résultat que l'assemblée générale des membres. La principale objection des membres portait sur le fait que les «*accountants administratieve-consulenten*» habilités à certifier, se verraient attribuer sans autre condition le titre de «*Registeraccountant*».

Par ailleurs, l'obligation de stage est devenue effective aux Pays-Bas à compter du 10 septembre 1999, ce qui a pour conséquence qu'il n'est plus possible de s'inscrire au tableau des «*registeraccountants*» sans un «certificat de pratique».

Il fut donné ensuite un aperçu du déroulement de l'opération de fonctionnement du marché, de la qualité de la déréglementation et de la qualité de la législation, supprimant au maximum les règles limitant la concurrence aux Pays-Bas.

Dans le cadre de la nouvelle loi sur la concurrence, l'interdiction de l'offre de service non sollicitée a été supprimée. La discussion est relancée sur l'offre combinée de divers services au sein d'un seul et même cabinet. La question est posée de savoir dans quelle mesure ce développement constitue une menace pour l'indépendance de l'expert-comptable.

Au cours de la dernière réunion du groupe de contact en octobre 1999, le contrôle confraternel tel que pratiqué à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, ou encore «la vérification confraternelle» telle que pratiquée au NIVRA ont fait l'objet d'une analyse comparative.

La vérification confraternelle se centre sur les cabinets et sur le nombre et la nature des missions qui feront l'objet d'un examen des dossiers, et dépend très fortement de la vérification du système de contrôle de qualité interne et la manière dont celle-ci est assurée au sein du cabinet.

VI. FORMATION PERMANENTE

FORMATION PERMANENTE POUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES ET LEURS COLLABORATEURS PROFESSIONNELS

L'Institut a élaboré en 1999 un programme complet de formation permanente destiné aux réviseurs d'entreprises et à leurs collaborateurs professionnels. Le programme est structuré de la façon suivante:

- l'organisation de **séminaires de spécialisation** qui visent une mise à jour et une analyse approfondie de sujets appartenant aux domaines du contrôle et de la profession, du droit et de la fiscalité, de l'expertise comptable, de la finance et du domaine de l'informatique;
- l'organisation de **cycles** qui permettent d'approfondir un sujet dans son entièreté à travers différents séminaires formant un ensemble;
- l'organisation de **séminaires pratiques** qui visent un training particulier, moyennant des études de cas, de jeunes réviseurs et de stagiaires de dernière année. L'expérience a montré que même des réviseurs avec une longue expérience professionnelle étaient intéressés par ces séminaires.

En 1999, le programme a été très favorablement accueilli par les membres. Tant le niveau qualitatif que le nombre d'inscriptions sont plus que satisfaisants. En 1999, il a été organisé 105 séminaires (104 en 1998), représentant environ 2.750 participants (comparé à \approx 3.500 en 1998). Comme l'année dernière, la participation a été encouragée par un crédit de formation dont les jeunes réviseurs pouvaient profiter. Ces jeunes réviseurs ont utilisé ce crédit de formation pour un montant total de 2,4 MBEF.

En outre, suite à la décision de l'assemblée générale qui s'est tenue le 18 avril 1998, tous les réviseurs ont bénéficié de 3 chèques de formation d'un montant de 4.000 BEF par chèque. Ceux-ci pouvaient être utilisés jusqu'à la fin de l'année 1999.

	1997	1998	1999
Nombre de séminaires	118	104	105
Nombre de participants	3.400	3.500	2.750

Le Conseil tient à remercier les divers orateurs dont l'engagement a permis de situer à un niveau très élevé la qualité de ces différents séminaires.

Le tableau ci-après reprend les divers sujets traités au cours de ces journées et les orateurs invités.

SEMINAIRES DE SPECIALISATION

1. CONTRÔLE – LA PROFESSION

Le reviseur et le conseil d'entreprise	P. COMHAIRE M. FLAGOTHIER J.-M. VANDENBERGH
De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad	I. DE BEELDE J. GEYSEN P. VAN GEYT L. VAN HOYWEGHEN
Le commissaire au sursis	N. BENOIT G. DE REYTERE J.Ph. LEBEAU
Commissaris inzake opschorting	L. DE DECKER J.P. VINCKE P. PAUWELS J. VERHAERT
Contrôle interne COSO	D. CAPRASSE
Interne controle COSO	J. HAELTERMAN
Approche du contrôle des hôpitaux	L. VAN STEENBERGE

Controleaanpak van ziekenhuizen	P. DEMEESTER L. VAN AKEN
Entreprises en difficultés	H. OLIVIER D. LEBOUTTE
Ondernemingen in moeilijkheden	L. ACKE H. BRAECKMANS
De revisor in de publieke sector	J. CHRISTIAENS
Initiation à la révision des entreprises d'assurances	J. TISON P. PLAS
Inleiding tot het controleproces van verzekeringsondernemingen	B. MOORS
Déontologie: le secret professionnel	P. HAMER H. OLIVIER
Plichtenleer: het beroepsgeheim	S. LERUT J. LIEVENS J.-P. KOEVOETS

2. DROIT – FISCALITE

Le reviseur et le droit des sociétés: aspects particuliers	M. DE WOLF
De revisor en de vennootschapswetgeving: special topics	J.-P. KOEVOETS Ph. MULIEZ
Aspects juridiques de la corruption et du blanchiment. Techniques du blanchiment	Y. MERLIN
Juridische aspecten in verband met corruptie, witwassen, witwastechieken	P. COOX
Actualité du droit comptable	J.-P. SERVAIS
Updating boekhoudrecht	J. VERHOEVE
Liquidation et dissolution des sociétés	J.-M. VINCENT

Vereffening en ontbinding van vennootschappen	G. BATS
Expertises judiciaires; procédures, transactions et arbitrage	G. KEUTGEN J. BIGWOOD
Gerechtelijke expertises en arbitrage	P. VANHELMONT H. VAN HOUTTE

3. EXPERTISE COMPTABLE

Introduction aux normes US GAAP/ Inleiding tot de US GAAP-normen	K. KLEINER
---	------------

4. FINANCE

Balanced score card (budgétisation stratégique)	Y. DE RONGE
Balanced score card (strategische budgettering)	W. VAN GREMBERGEN
Les bourses: aspects techniques (1er marché, EASDAQ, nouveau marché)	J. BEHIELS J.-L. DUPLAT L. DELBOO
Beurzen: technische aspecten (1ste markt, EASDAQ, nieuwe markt)	J. BEHIELS J.-L. DUPLAT L. DELBOO
Form 20F and MD & A	M.M. KRASNOFF
L'évaluation des entreprises (aspects financiers, juridiques et fiscaux d'une d'une reprise de société)	H. MAGNEY R. TIEST
Waardering van de onderneming (financiële, juridische en fiscale aspecten van een overname)	H. MAGNEY R. TIEST
EVA-systeem als prestatie maatstaf en waarderingsinstrument	E. LAVEREN

CYCLES DE FORMATION

1. P.M.E. ET ENTREPRISE FAMILIALE

La PME et l'entreprise familiale	D. VAN CAILLIE
Structure de gestion d'une entreprise familiale et de la PME	M.J. DE SAMBLANX
Analyse des risques au sein des PME	J. SERON
Financement et PME	F. JANSSEN J. SERON
Les rapports révisoraux au sein des entreprises familiales et des PME	D. LEBOUTTE J. SERON M. TEFNIN

2. EXPERTISE ET AUDIT DE FRAUDE

Expertise de fraude	Y. MERLIN
Forensic accounting	E.J. LAMMERS
Les techniques d'interview et d'interrogatoire de fraude	G. GASPARD
Interview- en verhoortechnieken	L. DEKEYSER
Le reviseur d'entreprises et la fraude: cadre normatif	J. VANDERNOOT
Bedrijfsrevisor en fraude: normatief kader	R. ADRIAENSSENS
Aspects juridiques de la fraude. Législation sur la protection de la vie privée	H.M. GEVAERT Ch.-A. VAN OLDENEEL
Juridische aspecten aangaande fraude. Privacywetgeving	H.M. GEVAERT D. MIEBCKX
Prévention de la fraude et politique de sécurité	Y. DE MESMAEKER
Fraudepreventie en beveiligingsbeleid	M. COOLS

Information technology et fraude	P. BRUYNINCKX
IT en fraude	P. BRUYNINCKX

3. CONSOLIDATION

Programme approfondi sur les aspects techniques de la consolidation	A. WHITE
Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie	W. DEKEYSER
Programme approfondi sur les aspects techniques de la consolidation (bis)	A. WHITE
Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie (bis)	W. DEKEYSER
Programme approfondi sur les aspects techniques de la consolidation (ter)	A. WHITE
Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie (ter)	W. DEKEYSER
L'encadrement de la 1ère consolidation	L. BOXUS A. WHITE
Het begeleiden van de eerste consolidatie	J. THERMOTÉ L. MARTENS
Contrôle des capitaux propres consolidés, modification des structures de groupe et études de cas	A. WHITE
De analyse van de eigen middelen binnen de consolidatie, veranderingen van groepsstructuren en casestudy	W. DEKEYSER
L'analyse financière des comptes consolidés: ratios et tableau de financement consolidé	Ch. VAN WYMEERSCH
Financiële jaarrekeningen: ratio's en geconsolideerde vermogenstromentabel	Ch. VAN WYMEERSCH

L'audit des comptes consolidés	L. BOXUS
De audit van de geconsolideerde jaarrekening	P. AUGUSTEIJNS

4. L'AUDIT INFORMATIQUE DEMYSTIFIE

Audit financier et audit informatique	V. KUNTZ
Financiële audit en informatica-audit	K. CLAESSENS
Le contrôle interne dans un environnement informatique	V. KUNTZ
Interne controle in een geautomatiseerde omgeving	K. CLAESSENS
Les possibilités d'ACL comme logiciel d'audit	F. ROOS
De mogelijkheden van ACL als auditsoftware	F. ROOS
La recommandation de révision de l'IRE	J. SMOLDERS
Controleaanbeveling van het IBR	J. SMOLDERS
Les possibilités d'internet	G. LINART
De mogelijkheden van internet	G. LINART
Utiliser efficacement internet (entraînement pratique)	G. LINART
Efficiënt gebruik maken van internet (praktijkgerichte training)	G. LINART

5. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

La profession face aux normes comptables internationales	R. VERMOESEN
Introductie tot de internationale boekhoudnormen	E. DAMS
Evaluation des avoirs et évaluation des dettes	P. SCHUMESCH
Waardering van activa en passiva	E. DAMS

Comptabilisation au compte de résultats	J.-P. SERVAIS
De resultatenrekening en een aantal special topics	H. OPSOMER
Consolidation et présentation des états financiers	V. ETIENNE
Consolidatie en presentatie van de financiële staten	D. TIMMERMAN
Réconciliation des normes IAS avec les directives européennes	C. DENDAUW
Verzoening van de IAS-normen met de Europese richtlijnen	K. VAN OOSTVILDT

SEMINAIRES PRATIQUES

Apports en nature et quasi-apports	M. TEFNIN
Inbreng in natura en quasi-inbreng	G. BATS
Approche de contrôle analytique: étude de cas dans une entreprise commerciale	W. GROFFILS V. LEBRUN
Analytische controleaanpak: casestudy handelsondernemingen	W. GROFFILS M. NICOLAS
Les autres missions revisorales occasionnelles	H. FRONVILLE
Overige bijzondere éénmalige revisorale opdrachten	H.J. VAN IMPE
Etude de cas: les entreprises de production	W. GROFFILS V. LEBRUN
Casestudy's productieondernemingen	W. GROFFILS M. NICOLAS

DEMI-JOURNEE D'ETUDE

Le 3 février 1999: *L'Arrêté Royal du 18 juillet 1997: impact sur l'organisation administrative des ONG et du contrôle du reviseur du rapport financier.*

Nous remercions: Le secrétaire d'état, Monsieur R. MOREELS ainsi que Messieurs J.-F. CATS, A. CLYBOUW, L. MARIEN et J.M. SWALENS.

RENCONTRE REGIONALE

En vue d'augmenter, d'une part, les contacts et, d'autre part, une meilleure circulation de l'information entre l'Institut et ses membres, nous avons pris l'initiative d'organiser une soirée-rencontre régionale entre reviseurs. Le but est, durant un repas informel, d'échanger des idées sur divers sujets touchant au revisorat.

Cette rencontre régionale avait pour titre «*Assurance services*» présenté par Monsieur R.K. ELLIOTT, Président de l'Institut Américain AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*).

Cette rencontre régionale a eu lieu le mercredi 29 septembre 1999 à Anvers.

DEJEUNERS-RENCONTRES

Ces déjeuners-rencontres ont eu lieu:

- le jeudi 24 juin 1999 à Bruxelles avec Monsieur O. LEFEBVRE, Président du Comité de direction du Brussels Exchanges.
- le mercredi 22 septembre 1999 à Bruxelles avec Monsieur R. TOLLET, Président du Conseil Central de l'Economie.

VII. ETUDES ET PUBLICATIONS

1. Commissions d'études techniques
2. Activités du Service d'études
3. Publications

1. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES

1.1. Commissions de préparation du Forum

Le 5^e Forum du revisorat se tiendra les 5 et 6 décembre 2000 à Bruxelles. Quatre thèmes seront débattus à l'occasion de ce Forum: les missions d'«assurance», les normes internationales d'audit, les normes comptables internationales et des questions d'éthique. La coordination des travaux du Forum est assurée par le Confrère M. A. KILLESSE.

1.1.1. New assurance services

Président: M. G. LEFEBVRE

Membres: Mme M.Ch. DEBROUX-LEDDET, MM. B. DE KLERCK, E. DEVENIJN, T. GROESSENS, D. KROES, E.J. LAMMERS, F. MAILLARD, Ch. VERDONCK, assistés par M. M.J. DE SAMBLANX.

Le groupe de travail s'est proposé de se pencher sur les «new assurance services», à savoir les services offerts par un professionnel indépendant et qui, pour les besoins de la direction, contribuent à l'amélioration de la qualité des informations communiquées ou du contexte dans lequel celles-ci sont diffusées.

Le groupe de travail a pour but de produire un texte destiné à sensibiliser les membres à ces sujets. Il sera tenté d'une part d'affiner les produits existants et, d'autre part, de proposer de nouveaux produits.

Les domaines qu'abordera le groupe de travail sont: les rapports sociaux, le risque (risk assessment), les *compliance services*, l'outsourcing de la fonction d'audit interne, l'évaluation de l'ensemble du système de contrôle interne, la fraude et le forensic auditing, le commerce électronique, ISO, le rapport environnemental, la fiabilité des systèmes, etc.

Le groupe de travail vérifiera comment les réviseurs d'entreprises, au lieu de fournir une attestation post factum sur des comptes annuels, pourront passer à une certification en termes d'image fidèle de l'ensemble de l'organisation. Ce faisant le réviseur d'entreprises pourra générer une valeur ajoutée pour l'entreprise.

1.1.2. Normes internationales d'audit

Président: M. P. FIVEZ.

Membres: MM. G. BATS, P. PAUWELS, J.P. VANDAELE et D. STRAGIER, assistés par MM. H. OLIVIER et E. VAN MEENSEL.

Le groupe de travail s'est réuni à deux reprises au cours de l'exercice pour examiner les problèmes liés à l'application dans le contexte belge des normes internationales d'audit.

Le groupe de travail a constaté que la technique suivie jusqu'à ce jour par l'Institut consiste à utiliser les normes internationales d'audit comme principale source d'information dans l'élaboration de recommandations tout en intégrant aux textes les particularités du contexte belge. La première question qu'il conviendrait de poser au Forum consiste à savoir s'il demeure des différences significatives entre les normes belges et les normes internationales et, dans la négative si les investissements, requis par la production de normes spécifiquement adaptées au marché belge, se justifient.

La Commission s'est intéressée ensuite aux conséquences pour les réviseurs de l'internationalisation, notamment dans les domaines de la formation et du contrôle de qualité. Elle s'est posé la question de savoir si deux systèmes de normes peuvent être concevables selon qu'elles doivent s'appliquer dans un contexte de comptes consolidés produits par des entreprises à vocation internationale et dans le contexte de normes applicables au rapport du commissaire-réviseur sur les comptes annuels soumis à l'assemblée générale.

Enfin, la Commission étudie les effets des normes internationales sur les missions spéciales de révision. La question principale est de savoir s'il est souhaitable d'élaborer un cadre conceptuel pour les missions légales s'intégrant sans autres modifications dans le cadre conceptuel international.

1.1.3. Normes comptables internationales

Président: M. E. DAMS

Vice-Président: M. L. BOXUS

Membres: Mme R. VERHEYEN, MM. L. ACKE, J. BRANSON, A. KOHNEN et
H. WILMOTS, assistés par Mme C. DENDAUW

On observe actuellement une tendance à l'harmonisation des normes comptables au niveau international. Les dernières évolutions en cette matière ont été présentées dans la première partie de ce rapport (p. 63 e.s.).

L'objectif poursuivi par cette Commission des normes comptables internationales est de réfléchir sur la position que doit prendre l'Institut en cette matière.

Différentes matières seront abordées par cette Commission:

- approche juridique versus approche économique de l'information transmise au travers des états financiers;
- évaluation de la nécessité de dissocier l'aspect comptable de la portée fiscale des données communiquées au travers des comptes annuels ainsi que de la réaction potentielle de l'administration fiscale en présence d'états financiers établis selon une approche purement économique;
- examen de la portée et de l'opportunité d'un droit comptable à deux vitesses;
- utilité pour les entreprises d'adopter un référentiel reconnu au niveau international;
- utilité des normes IAS dans les petites et moyennes entreprises.

Cet examen devrait déboucher sur un ensemble de questions qui seront soumises aux participants du Forum du revisorat de Bruxelles. Ceci devrait permettre aux membres de s'exprimer sur le rôle qu'ils souhaitent voir jouer par l'Institut en matière de normes comptables internationales, que ce soit au niveau de formation ou de représentation au niveau international.

1.1.4. Questions éthiques

Président: M. L. JOOS

Vice-Président: Mme P. TYTGAT

Membres: Mme G. VANDEWEERD, MM. J.M. BOES, A. CHAERELS, P. DE MEESTER, R. TIEST, assistés par Mme V. VAN DE WALLE

Personne ne songerait à nier que, sous l'influence notamment de l'internationalisation de la profession, les conditions d'exercice du revisorat ont sensiblement évolué. La profession doit être consciente de cette évolution, la prendre en compte et oser remettre en question un certain nombre de choses. Et ceci est précisément l'un des objectifs du Forum.

Le groupe de travail Questions éthiques soutient que la «commercialisation» de la profession libérale est devenue inéluctable sous la pression du «marché». Le groupe de travail estime qu'il faut en toutes circonstances sauvegarder l'indépendance, l'expertise et la compétence du reviseur d'entreprises, ces qualités étant l'essence même de la profession.

Le groupe de travail souhaite étudier plus en détail un certain nombre de sujets. On s'arrêtera d'abord à quelques considérations générales concernant l'éthique, la morale et la déontologie. Il a porté son attention au «Code of Ethics» de l'IFAC et à d'autres normes éthiques internationales. Il sera dressé ensuite un inventaire des éventuels dangers concrets à l'exercice éthique de la profession auxquels les reviseurs d'entreprises se trouvent quotidiennement confrontés (multiprofessionnalisme ou prestation de services intégrées, trop ou trop peu de mandats, contrôleur-actionnaire, éthique et marketing, corruption, ...). Et enfin, le groupe de travail examine un certain nombre de solutions possibles. Ces solutions seront proposées à la discussion par le groupe de travail aux participants du Forum.

1.2. Audit et environnement

Président: M. L. HELLEBAUT

Membres: Mme R. VAN MAELE, MM. T. BUTENEERS, B. DE KLERCK, M.J. DE SAMBLANX, V. DE WULP, M. DOUMEN, D. KROES, L. RUYSEN et L. STAMMEN, assistés par M. O. COSTA

Le groupe de travail «Audit et Environnement» est chargé de réfléchir aux perspectives relatives à l'audit en ce qui concerne les aspects environnementaux auxquels sont confrontés les entreprises.

Le groupe «Audit et Environnement» s'est réuni à 5 reprises lors de l'année écoulée.

L'activité principale du groupe de travail «Audit et Environnement» a été l'élaboration d'une note technique pour ce qui concerne les déclarations aux organismes FOST-Plus et VAL-I-PAC en matière de déchets d'emballage. Cette note technique se compose de quatre parties: une note technique au sens strict, un programme de contrôle, un exemple de rapport, une lettre de représentation.

Les travaux de la Commission «Audit et Environnement» apportent une aide au réviseur d'entreprises dans l'exercice de cette nouvelle mission de contrôle qui lui est attribuée.

La Commission «Audit et Environnement» a élaboré ces documents en collaboration avec les représentants de ces deux organismes.

Cette nouvelle mission confiée aux réviseurs d'entreprises découle du décret portant approbation de l'accord de coopération concernant la prévention et la gestion des déchets d'emballage du 16 janvier 1997 ainsi que des décisions de la Commission Inter-Régionale de l'emballage concernant l'agrément des asbl FOST-Plus et VAL-I-PAC respectivement des 23 novembre 1998 et 31 mars 1999.

Dans le but d'informer le Réviseur d'Entreprises sur ces nouvelles missions et de l'aider à attester ces déclarations, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a organisé le 4 mai 1999 un séminaire relatif aux déchets d'emballage FOST-Plus, BEBAT et VAL-I-PAC.

L'autre mission importante du groupe de travail «Audit et Environnement» a été la promotion du prix pour le meilleur rapport environnemental 1999.

Ce prix récompense le meilleur rapport environnemental d'une entreprise belge. Il a été décerné pour la seconde fois consécutive en 1999 par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

23 sociétés ont participé à la présente compétition. En 1999, le jury a décerné le prix à la société CBR Cimenteries Belgique.

Le gagnant national sera proposé lors de la compétition au niveau européen le *European Environmental Reporting Award*.

Le prix a été attribué par un jury composé de 4 membres extérieurs spécialistes des matières environnementales:

Mme Marie-Paule KESTEMONT (professeur UCL)

M. Luc LAVRIJSEN (professeur RUGent – référendaire à la Cour d'arbitrage)

M. Aviel VERBRUGGEN (Chef de cabinet du Ministre Vera DUA – professeur Environnement et Economie à l'UFSIA – Président du STEM)

M. Mark SWINNEN (coordinateur environnemental Volvo Cars Europe Industry – gagnant 1998)

Et composé de:

M. Jean-François CATS, Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Mme Rosita VAN MAELE, MM. Luc HELLEBAUT, Bruno DE KLERCK, Vincent DE WULF, réviseurs d'entreprises

Chaque rapport a été évalué selon 9 critères, qui totalisent un score sur 100 points.

1) *Corporate Profile*

Degré de souci de la problématique de l'environnement et comment cela est traduit dans les objectifs de gestion.

2) *Report Scope*

Envergure du rapport environnemental, structure et raisonnement dans le choix de données environnementales.

3) *Environmental Management*

Les informations relatives aux choix de gestion d'environnement, structure d'organisation du département environnement, suivi de la législation en matière d'environnement, recherche et développement.

4) *Stakeholders Relations*

Les «groupes d'intérêt» pris en compte sont:

- les membres du personnel
- les fournisseurs et les cocontractants
- les instances gouvernementales
- les groupes (de pression) non-gouvernementaux

- 5) *Communications and design*
Clarté et compréhension; possibilité de feedback; usage de la langue; explication des graphiques.
- 6) *Environmental Impact Information*
Matières premières utilisées; émissions; prévention et traitement de déchets; emballage; transport, pollution chez l'utilisateur; pollution du sol; respect de l'habitat.
- 7) *Finance*
Investissements dans l'environnement et coûts d'environnement; fiscalité. Quel est l'effet du coût de l'environnement sur les résultats futurs de l'entreprise?
- 8) *Sustainability and efficiency*
Tient-on compte du développement continu?
- 9) *Verification*
A-t-on demandé l'avis d'un auditeur externe? La procédure d'audit a-t-elle été clairement mentionnée? La rédaction du rapport et l'audit ont-ils été effectués d'après les normes internationales? Indépendance?

1.3. Evolution de la doctrine comptable

Membre: MM. P. FIVEZ et H. VAN PASSEL, assistés par Mme C. DENDAUW
Représentants de l'IEC: MM. G. DELVAUX et J. VAN WEMMEL

Le Conseil de l'Institut estimait dans le courant de l'année 1998 qu'il serait utile qu'un groupe de réflexion se penche sur l'évolution attendue par la profession en matière de doctrine comptable.

Un groupe fut dès lors mis sur pied, en collaboration avec l'Institut des Experts-Comptables, de manière à développer quelques thèmes essentiels que les professionnels jugent prioritaires dans le développement de la doctrine comptable.

Les travaux de ce groupe de réflexion ont abouti à la publication d'un texte dont les axes prioritaires ont été présentés dans la première partie de ce rapport (p. 66).

Ce document a été remis par les Présidents des deux Instituts au nouveau Président de la Commission des Normes Comptables dès sa nomination en mai 1999.

1.4. Labellisation des sites web

Président: M. A. KILENSE

Membres: MM. L. CARIS, H. CROSIERS, K. DE BAERE, K. DE BRABANDER et S. LELEUX, assistés par M. H. OLIVIER et Mme C. DENDAUW

Le Conseil de l'Institut a souhaité créer une commission de «labellisation des sites web», chargée d'élaborer une norme et un programme détaillé de contrôle permettant aux réviseurs d'entreprises de se positionner sur le marché de la labellisation des sites Internet. Une description générale des travaux effectués par la Commission de l'Institut est donnée dans la première partie de ce rapport (p. 144 e.s.).

Le projet de norme élaboré par la Commission et qui a été soumis aux membres pour commentaires dans le courant de l'année 1999 énonce les principes généraux applicables aux différentes missions potentielles des réviseurs d'entreprises dans le cadre du commerce électronique.

Le certificat WebTrust fait partie des différentes missions qui seraient couvertes par ce cadre général fixé par la norme.

1.5. Evaluation d'actions dans les offres de reprise

Président: M. L. DE PUYSELEYR

Membres: MM. J.-M. BOES, B. CLAEYS, M. GRIGNARD, Th. LEJUSTE et L. OSTYN, assistés par M. H. OLIVIER et Mme C. DENDAUW

Le Conseil a chargé, en fin d'année 1998, une Commission d'élaborer un document relatif à l'évaluation d'actions dans le cadre des offres de reprises, telles que celles couvertes par les dispositions de l'article 190ter, quater et quinquies.

L'étude entamée par la Commission couvre tant les aspects juridiques des évaluations (dans le cadre spécifique des rachats forcés), qu'un examen des méthodes d'évaluation fréquemment utilisées. Un schéma de rapport du professionnel devrait également être proposé au terme de cette étude.

La Commission estime qu'elle pourra terminer ses travaux dans le courant de l'année 2000.

1.6. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand

Président: M. J. CHRISTIAENS

Membres: Mme M.C. DEBROUX-LEDDET, MM. F. MAILLARD, M. JEGERS, L. JOOS et B. POUSSELE, assistés par M. H. OLIVIER

Le Conseil a décidé la constitution d'une Commission dont l'objectif serait d'étudier les problèmes de comptabilité et de contrôle dans les entités du secteur non-marchand.

Le groupe de travail a d'abord constaté qu'un certain nombre de travaux ont été faits par le passé au sein de l'Institut par des commissions diverses. On citera notamment la comptabilité des ONG, la comptabilité des hôpitaux, la comptabilité des partis politiques, etc. Dans la plupart de ces domaines, les confrères sont confrontés à des problèmes similaires d'ordre comptable parce que les principes comptables définis pour les entreprises ne sont pas entièrement appropriés au secteur non-marchand.

Dans une première étape, la Commission a décidé de se pencher sur des problèmes spécifiquement comptables et d'élaborer une note d'observation qui pourrait conduire à une adaptation des textes en vigueur (plan comptable minimum normalisé et arrêtés royaux relatifs aux comptes annuels) lorsque ceux-ci doivent être appliqués en dehors du secteur des entreprises commerciales.

Parmi les problèmes essentiels qui doivent être traités, la Commission a identifié:

- les problèmes spécifiques aux fonds propres;
- les problèmes spécifiques aux immobilisations financières;
- les créances et notamment les créances liées aux cotisations;

- les subsides, en ce compris les soldes incertains et les avances;
- les éléments de résultat.

Les travaux de ce groupe devraient aboutir à la fin du premier semestre de l'an 2000.

2. ACTIVITES DU SERVICE D'ETUDES

Les activités du Service d'études consistent en la mise à disposition d'informations utiles aux réviseurs d'entreprises dans le cadre de leur mission.

Cela couvre bien sûr la rédaction de brochures, d'articles, etc. diffusés auprès des membres (Etudes IRE, Bulletin d'information des réviseurs d'entreprises, Réflexions et Opinions, etc.), mais également la gestion d'une bibliothèque, ouverte par priorité aux membres et stagiaires. La bibliothèque rassemble pour l'essentiel des ouvrages et périodiques en matière d'audit, de comptabilité, de droit des sociétés, etc.

Il appartient également au Service d'études de répondre à un certain nombre de questions techniques posées par les membres, telles que les questions de droit comptable.

2.1. Logiciel d'aide à la mission d'audit

Le Conseil a confié en 1997 pour mission au Service d'études de mettre au point un logiciel d'aide à la mission d'audit. Après un premier examen des logiciels existant sur le marché, la préférence fut donnée au logiciel MCC, élaboré par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes française. Le travail d'adaptation fut effectué par le Service d'études en 1998 et soumis pour commentaires à quelques réviseurs, qui avaient par ailleurs été chargés de tester le produit pendant quelques mois.

Pour des motifs de réorganisation interne de la société française qui commercialise le produit MCC, l'extension du projet à la Belgique n'est plus considérée comme une priorité par les repreneurs de la société française.

En 1999, un deuxième examen des logiciels disponibles actuellement a été effectué. Bien qu'aucun choix définitif n'ait encore été effectué, le Conseil souhaite ardemment que ce projet aboutisse dans les meilleurs délais de manière à mettre à la disposition des membres et des stagiaires un support d'aide à la mission d'audit.

2.2. Eurochallenger®

Comme mentionné dans le rapport annuel 1998 de l'Institut (p. 65), l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été sollicité pour contribuer à l'élaboration d'un support d'aide au passage à l'euro, intitulé Eurochallenger®. Une deuxième version d'Eurochallenger® a été mise au point et diffusée dès février 1999 auprès des membres sous forme d'un cd-rom. Il est composé d'un ensemble de questions et de réponses traitant des différents aspects pratiques du passage à l'euro. Ce projet résulte d'une collaboration entre les trois Instituts (IRE – IEC – IPCF), le Ministère des Classes moyennes et de l'Agriculture, la BBL, les Euro info centres et le Commissariat général à l'euro.

Le Service d'études de l'IRE a été chargé de la mise à jour des aspects comptables liés au passage à l'euro.

Le nouveau cd-rom a été présenté à la presse le 15 avril 1999 par Jan SMETS, Directeur de la Banque Nationale de Belgique et Commissaire général à l'euro.

2.3. Brochure de Questions de droit comptable

Depuis quelques années, le Conseil a émis le souhait de mettre à la disposition de ses membres, mais également des stagiaires ou des candidats-stagiaires, une brochure dans la série Etudes de l'IRE en matière de droit comptable.

Pour répondre à cette demande, une étude, présentée sous forme de questions et de réponses est en cours d'élaboration. Elle couvre tant les modalités de présentation que les règles d'évaluation, que ce soit des comptes annuels statutaires ou consolidés.

Les Professeurs K. VAN HULLE, H. OLIVIER et C. DENDAuw sont partis des questions posées lors de l'examen d'entrée des candidats-stagiaires de l'IRE depuis quelques années.

Cette étude devrait déboucher sur une publication en matière de droit comptable dans la série Etudes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans le courant de l'an 2000.

3. PUBLICATIONS

En 1999, sept numéros du Bulletin d'information des reviseurs d'entreprises ont été adressés aux membres, ainsi qu'un numéro hors série consacré à une brève présentation du rapport annuel 1998 de l'Institut.

Outre le compte-rendu des actualités relatives à la profession, le comité de rédaction du Bulletin d'information a souhaité consacrer le premier numéro du Bulletin d'information à la problématique de l'euro, qui y est présentée en 16 pages.

Il a également poursuivi l'organisation d'entrevues avec des personnalités. En 1999, les membres du comité de rédaction ont rencontré Monsieur Olivier LEFEBVRE, Président du Comité de direction de Brussels Exchanges, et Monsieur Jean-Pierre MAES, nouveau Président de la Commission des Normes Comptables.

Enfin, dans son dernier numéro, le comité de rédaction a décidé de publier une étude sur l'applicabilité de la loi relative aux marchés publics aux missions effectuées par les reviseurs d'entreprises.

Le Conseil souhaite remercier les membres du Comité de rédaction pour la qualité des articles publiés dans le Bulletin d'information. Le Comité de rédaction est composé de M. Pierre ANCIAUX (Président), Mme Josiane VAN INGELGOM et M. Dirk SMETS, reviseurs d'entreprises et de Mme Catherine DENDAuw et MM. Henri OLIVIER et Eric VAN MEENSEL.

Deux numéros de la série «Réflexions et Opinions» ont été publiés au cours de l'exercice:

- numéro 8/1999: La doctrine comptable: une vision évolutive – Propositions de la profession
- numéro 9/1999: Mémoire au Gouvernement.

Enfin, le Conseil a souhaité mettre à la disposition de ses membres un ouvrage reprenant les normes comptables internationales de l'IASB. Une version anglaise de l'ouvrage a été remise aux membres inscrits au rôle néerlandophone, tandis qu'une version française de ces normes a été remise aux membres inscrits au rôle francophone. Le Conseil a également souhaité remettre cet ouvrage aux stagiaires.

III

3^{ème} partie

ANNEXES

ANNEXES

1. Recommandation de révision: révision d'une entreprise en difficultés
2. Note de réflexion sur la mission du réviseur dans le cadre d'une stock option
3. FEE: La libéralisation de la profession d'expert-comptable en Europe – Résumé des propositions
4. Relations interprofessionnelles: principes fondamentaux et déontologie
5. Convention entre l'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

RECOMMANDATION DE REVISION: REVISION D'UNE ENTREPRISE EN DIFFICULTES⁽¹⁾⁽²⁾⁽³⁾ (3 décembre 1999)

TABLE DES MATIERES

Introduction

Section 1: Concepts de continuité et de discontinuité

Section 2: Responsabilités des dirigeants et du commissaire-reviseur

Section 3: Considérations sur l'organisation des travaux de révision

Section 4: Procédures spécifiques lorsque le commissaire-reviseur constate un risque important de rupture de la continuité

Section 5: Evaluation du principe de continuité en fin d'exercice et travaux de révision complémentaires

Section 6: Aspects relatifs à l'attestation des comptes annuels (ou consolidés)

Section 7: Autres considérations relatives au respect du droit des sociétés

(1) La présente recommandation entre en vigueur le 1^{er} janvier 2000. La circulaire C 007/82 ainsi que la circulaire du 18 avril 1995 sont abrogées.

(2) Cette recommandation tient compte de la norme d'audit internationale ISA 570, telle que modifiée en 1999.

(3) Les recommandations de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le reviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier (Cf. Norme 1.1.2. des normes générales).

INTRODUCTION

1. L'objectif principal de la présente recommandation est de commenter les responsabilités du commissaire-reviseur dans l'exécution de sa mission de révision lorsque l'entreprise connaît des difficultés financières.
2. L'article 15 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels dispose que les règles d'évaluation sont établies et les évaluations opérées dans une perspective de continuité des activités de l'entreprise sans préjudice de l'article 40 du même arrêté selon lequel les règles d'évaluation sont adaptées dans le cas où, en exécution ou non d'une décision de mise en liquidation, l'entreprise renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités ne peut être maintenue. Dans la préparation des comptes annuels, l'organe d'administration doit s'interroger sur la pertinence du principe de la continuité de l'exploitation. Il inclura, le cas échéant, une déclaration à ce sujet dans l'annexe des comptes annuels et/ou dans le rapport de gestion.

3. Le reviseur doit s'interroger sur le caractère approprié du postulat de continuité de l'exploitation qui sous-tend l'élaboration des comptes annuels dans la préparation et dans l'exécution de sa révision ainsi que dans l'évaluation des résultats de ses travaux.

Dans l'élaboration de cette recommandation, il a été tenu compte des paragraphes 3.6., 3.8.1. et 3.9.3. des normes générales de révision, ainsi que de la norme internationale de révision relative à la continuité de l'exploitation telle que modifiée en 1999.

4. La présente recommandation tient compte également des responsabilités spécifiques du commissaire-reviseur dans le cadre des lois coordonnées sur les sociétés commerciales:

- l'article 64*sexies*, § 2 lui impose de mettre en œuvre une procédure destinée à alerter le conseil d'administration et, le cas échéant, à informer le tribunal de commerce, lorsqu'il constate, au cours de son contrôle, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise;
- l'article 77 impose de compléter le rapport de gestion lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître une perte pendant deux exercices successifs;
- l'article 105 impose entre autres la convocation de l'assemblée générale lorsque la moitié, ou les 3/4, du capital sont perdus.

Par ailleurs, il y a lieu de tenir compte des règles légales relatives au concordat judiciaire et des conséquences qui en découlent pour la poursuite du mandat de commissaire-reviseur ainsi que des spécificités des sociétés civiles à forme commerciale.

SECTION 1: CONCEPTS DE CONTINUITÉ ET DE DISCONTINUITÉ

5. L'hypothèse de continuité de l'exploitation suppose que l'entreprise soit en mesure de poursuivre ses activités pendant un avenir prévisible. Cette hypothèse conduit à regarder l'entreprise non comme un patrimoine susceptible de liquida-

tion à un moment déterminé mais comme une entreprise dynamique à même de réaliser ses objectifs dans un plus long terme. L'hypothèse de continuité de l'exploitation sous-tend les règles d'évaluation.

Selon la norme comptable IAS 1 (§ 24) «pour évaluer si l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose pour l'avenir prévisible, qui doit s'étaler au minimum (sans toutefois s'y limiter) sur douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chaque cas.»

Le réviseur évalue la pertinence du postulat de continuité de l'exploitation dans la même perspective de temps que les dirigeants. Dès lors, la période sur laquelle porte le jugement de la continuité sera au minimum de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice. Les éléments d'appréciation connus à la fin des principaux travaux de contrôle doivent être examinés, même si leurs effets peuvent se produire au-delà de cette période de douze mois. Le réviseur examinera avec les dirigeants s'il existe à leur connaissance des éléments susceptibles de faire naître un doute sur la continuité de l'exploitation au-delà de la période normale de douze mois.

6. Aspects de droit comptable

La notion de discontinuité au regard du droit comptable ne peut être assimilée à la notion de cessation des paiements qui sert de critère pour la faillite.

L'article 40 de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels prévoit trois cas dans lesquels il y a lieu de modifier les règles d'évaluation par suite du renversement de la présomption de continuité des activités de l'entreprise:

- lorsque l'entreprise renonce à poursuivre ses activités à la suite d'une décision de mise en liquidation; la cessation des activités n'est pas toujours la suite de la dissolution de la société.
- lorsque l'entreprise renonce à poursuivre ses activités même si aucune décision formelle de mise en liquidation n'a été prise par les organes compétents; cette situation est souvent difficile à identifier puisqu'elle fait appel à l'attention des dirigeants;
- lorsque la perspective de continuité ne peut être maintenue; il s'agit de la situation extrême dans laquelle pourrait se trouver l'entreprise notamment par suite du risque de cessation de paiements imminente, de l'extinction de son objet social, etc.

Lorsque la discontinuité concerne une branche d'activités, il y a lieu également d'adapter les règles d'évaluation. Le réviseur prêter attention aux conséquences de ces corrections de valeur relatives à la branche d'activités pour la continuité de l'entreprise dans son ensemble.

7. Aspects de droit des sociétés

Dans les trois hypothèses visées au point 6, le droit comptable se réfère à des situations spécifiques. Toutefois, il est généralement admis que l'évolution de la continuité vers la discontinuité est un processus progressif. La transition, si elle est involontaire, passe par une zone à risques aggravés. C'est notamment dans le but de susciter une prise de conscience de l'évolution dangereuse vers la disconti-

nuité ou la faillite que trois exigences d'information sur les difficultés financières de l'entreprise ont été introduites dans les lois sur les sociétés:

- l'information par le rapport de gestion ou le cas échéant dans l'annexe des comptes annuels;
- l'obligation de délibérer en assemblée générale en cas de perte substantielle du capital;
- la procédure d'alerte en cas de circonstances graves et concordantes.

- 7.1. Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, l'organe d'administration est tenu de justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion (art. 77, al. 4 lois soc.¹³). Dans les PME qui ne doivent pas établir de rapport de gestion, la loi sur les sociétés requiert que l'information figure dans l'annexe des comptes annuels.

L'obligation de justifier la continuité des activités de l'entreprise s'impose dans deux cas:

- *lorsque le bilan (non consolidé) fait apparaître une perte reportée*: l'existence de réserves disponibles ou autres est sans importance, seule compte la présence d'une perte reportée dans le bilan établi après affectation. Bien entendu, l'organe d'administration peut proposer d'apurer la perte reportée par prélèvement sur d'autres éléments des fonds propres dans les limites des dispositions légales et réglementaires;
- *lorsque le compte de résultats (non consolidé) fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice*: l'accent est mis sur le défaut de rentabilité constaté par le compte de résultats. La perte de l'exercice est celle qui apparaîtra au compte de résultats avant prélèvement ou transfert aux réserves immunisées (rubrique XI du schéma complet).

Cette obligation d'information n'est pas assimilable en soi à une situation de discontinuité. Certes des obligations d'information, voire de délibération, s'imposent aux organes sociaux mais ce critère juridico-financier ne constitue qu'une incitation à s'interroger sur l'aptitude de l'entreprise à poursuivre son exploitation.

- 7.2. Sauf dispositions plus rigoureuses des statuts, si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires, en vue de délibérer de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour. Les mêmes règles sont observées si par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur au quart du capital social (art. 103 lois soc.¹⁴).

(1) L'article 77 relatif aux sociétés anonymes s'applique également aux sociétés en commandite par action (art. 107), aux SPRL (art. 137) et aux sociétés coopératives à responsabilité limitée (art. 158, 3°).

(2) L'article 103 lois soc. est applicable aux SA mais en outre, aux sociétés en commandite par actions (art. 107), aux SPRL (art. 140) et aux sociétés coopératives à responsabilité limitée (art. 158bis).

Sur proposition de l'organe d'administration de la société, et sous réserve d'un éventuel aveu de faillite, l'assemblée générale peut opter pour une des trois formules suivantes:

- 1° la dissolution de la société⁽¹⁾;
- 2° la demande d'un concordat judiciaire (art. 9 de la loi du 17 juillet 1997);
- 3° la poursuite de l'exploitation dans le cadre des propositions émises par l'organe d'administration en vue de redresser la situation financière de la société (art. 103, al. 2 lois soc.).

La perte de la moitié ou des trois-quarts du capital social n'est pas assimilable en soi à une situation de discontinuité. Certes, des obligations d'information et de délibération s'imposeront aux organes sociaux mais ce critère juridico-financier ne constitue qu'une incitation à s'interroger sur l'aptitude de l'entreprise à poursuivre son exploitation.

- 7.3. Les commissaires qui constatent au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise doivent en informer les administrateurs ou gérants par écrit et de manière circonstanciée (art. 64sexies, § 2 lois soc. – voir ci-dessous section 4).

Les faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité doivent être considérés comme des risques significatifs et non comme la constatation d'une situation de discontinuité déjà intervenue. La loi requiert une conjonction de faits qui donne à penser que l'entreprise s'engage sur le chemin de la faillite si des mesures ne sont pas prises pour redresser la situation.

SECTION 2: RESPONSABILITES DES DIRIGEANTS ET DU COMMISSAIRE-REVEUR

8. Conformément à l'article 15 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, c'est à l'organe d'administration de l'entreprise qu'il appartient de déterminer les règles d'évaluation et, dès lors aussi, s'il y a lieu, de modifier ces règles lorsque la continuité de l'exploitation de l'entreprise n'est plus assurée. Par ailleurs, l'organe d'administration de l'entreprise doit aussi justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion lorsque l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales s'applique.
- 8.1. Par analogie aux règles applicables au rapport de gestion de la société-mère, lorsque les problèmes de continuité concernent l'ensemble du groupe (et les comptes consolidés), il est recommandé que les dirigeants s'expriment sur la continuité dans le rapport consolidé de gestion.
- 8.2. La décision de l'organe d'administration de l'entreprise en ce qui concerne l'application des règles de continuité doit se situer dans le contexte de l'information annuelle adressée aux actionnaires, aux travailleurs et aux tiers. Il serait excessif

(1) Voir à cet égard les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

d'y voir un engagement des dirigeants portant sur un futur illimité. En particulier, les éléments suivants sont à prendre en considération:

- le degré d'incertitude associé aux conséquences d'un événement ou de circonstances sera d'autant plus élevé que la perspective est lointaine;
- tout jugement sur l'avenir est fait sur la base des informations disponibles à un moment donné. Des événements subséquents peuvent contredire un jugement qui paraissait raisonnable au moment où il a été émis;
- le jugement sur les conséquences futures de certains événements ou circonstances dépend de la nature, de l'étendue et de la complexité des activités de l'entreprise ainsi que de la mesure dans laquelle elle est affectée par des facteurs externes.

9. La responsabilité du réviseur consiste à évaluer le jugement des dirigeants sur la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités. Il déterminera dans quelle mesure des incertitudes significatives relatives aux conséquences futures de certains événements ou circonstances peuvent faire naître un doute significatif sur l'aptitude de l'entreprise à poursuivre ses activités, en se basant sur sa propre connaissance des événements et circonstances pertinents au moment où il effectue ses travaux de révision.

Pas plus que les dirigeants, le réviseur ne peut délivrer une garantie à propos de l'impact de certains événements ou circonstances importants pour la continuité de l'entreprise. Dès lors, l'absence d'une remarque sur la continuité dans le rapport de révision ne peut être interprétée comme une garantie relative à la continuité de l'exploitation.

- 9.1. Dans sa fonction de commissaire, le réviseur doit s'assurer en outre du respect des procédures légales prévues lorsque l'entreprise connaît des difficultés financières. En particulier, il lui appartient, le cas échéant, de:

- communiquer à l'organe d'administration des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, qu'il constaterait au cours de ses contrôles (art. 64sexies, § 2 – voir ci-dessous section 4);
- s'assurer que l'assemblée générale a été convoquée conformément à l'article 103.

La procédure à suivre lorsque le conseil d'administration ne prend pas les mesures adéquates et l'impact de cette défaillance sur le rapport de révision sont développés ci-dessous à la section 7.

- 9.2. Lorsqu'il existe un conseil d'entreprise dans l'entreprise qui est confrontée à une incertitude sur le plan de continuité, le réviseur veillera en particulier à:

- expliquer la portée de son attestation des comptes annuels au conseil d'entreprise;
- à mettre clairement en évidence les problèmes constatés à l'occasion de son analyse de l'information économique et financière du point de vue de la structure financière et de l'évolution de la situation financière (voir les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, section 5).

- rappeler, le cas échéant, aux dirigeants leurs obligations en matière d'informations occasionnelles⁽¹⁾.
10. Dans le respect de leurs responsabilités réciproques décrites aux paragraphes 8 et 9 ci-dessus, il est important que les dirigeants et le commissaire-reviseur aient des contacts réguliers dès qu'il apparaît que la continuité de l'entreprise est mise en péril (voyez ci-dessous paragraphe 17).

SECTION 3: CONSIDERATIONS SUR L'ORGANISATION DES TRAVAUX DE RÉVISION

11. L'apparition de problèmes significatifs mettant en cause la continuité de l'exploitation influence notablement la nature, l'étendue et le calendrier des travaux.

Lors de l'établissement de son programme de travail, de l'exécution de ses travaux et de l'évaluation finale de ceux-ci, le reviseur doit prendre en compte le risque que certains événements ou circonstances surviennent et suscitent un doute significatif sur l'aptitude de l'entreprise à poursuivre ses activités.

La prise en compte de certains risques relatifs à la continuité de l'exploitation doit intervenir dès le début de l'exercice du mandat et se poursuivre jusqu'à la conclusion des travaux de révision.

12. Le reviseur examinera en particulier les conséquences des événements et circonstances susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise dans son analyse des risques (voir la recommandation du 3 décembre 1993 relative aux risques de révision).

Certains éléments externes à l'entreprise seront pertinents pour évaluer les risques de discontinuité, par exemple la situation économique générale ou celle du secteur économique dans lequel l'entreprise est active.

L'analyse des risques inhérents peut concerner aussi bien des constatations découlant de la situation financière de l'entreprise que des risques d'une autre nature liés aux activités de l'entreprise dans des domaines tels que l'activité technique, l'activité commerciale, la situation sociale, les risques fiscaux ou environnementaux, etc.

13. Le commissaire-reviseur doit recevoir une situation comptable semestrielle qui lui est remise par l'administration de la société en application de l'article 64*ter*co, § 1^{er} lois soc.
14. Le commissaire-reviseur peut suspecter la remise en cause de l'hypothèse de continuité des activités de l'entreprise lorsqu'il constate un faisceau d'indices tels que:

(1) En particulier l'article 25 1^{er} de l'arrêté royal du 27 novembre 1975 relatif aux informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise et la convention collective n° 27 du 27 novembre 1975 relative à la déclaration obligatoire des retards de paiement aux administrations sociales et fiscales.

14.1. *Indications de nature financière*

14.1.1. *Evolution défavorable de la structure financière et de la rentabilité*

- Capitaux propres négatifs ou fonds de roulement négatif
- Recours excessif au crédit à court terme pour financer des actifs à long terme
- Cash flow négatif apparaissant dans les états financiers historiques ou prévisionnels
- Pertes d'exploitation importantes ou détérioration importante dans la valeur des actifs utilisés pour générer des cash flows
- Ratios financiers défavorables

14.1.2. *Difficulté d'assurer la disponibilité des moyens de financement*

- Incapacité de payer les créanciers à échéance, plus particulièrement l'ONSS, la TVA, le précompte professionnel
- Refus de crédit par les fournisseurs et exigences de paiements au comptant
- Difficultés à se conformer aux conditions des contrats de prêts
- Indications du retrait d'un support financier ou dénonciation de crédit
- Emprunts à terme venant à échéance en l'absence de perspectives réalistes de reconduction ou de remboursement
- Incapacités à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements essentiels

14.1.3. *Autres indices de nature financière*

- Modification de la politique de dividende
- Changement des pratiques comptables destinées à anticiper les résultats
- Politique d'activation des frais d'établissement, frais de recherche et développement et autres immobilisations incorporelles
- Opération(s) discrétionnaire(s) destinée(s) à créer de la trésorerie par des opérations exceptionnelles, en particulier, entre parties liées
- Reprises d'amortissements, réductions de valeurs ou provisions
- Réévaluations

14.2. *Indications de nature opérationnelle*

- Départ de personnel-clé sans qu'il soit remplacé
- Perte d'un marché ou d'un client important, d'une franchise, d'une concession ou d'une licence déterminante ou du fournisseur principal
- Troubles sociaux
- Pénurie de matières premières indispensables

14.3. *Autres indications*

- Non-respect des prescriptions relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires
- Situation financière difficile de la société-mère
- Procédures judiciaires en cours contre l'entité qui risquent de déboucher sur un jugement qui pourrait avoir des conséquences financières graves
- Modification dans la législation ou la réglementation susceptible d'affecter négativement l'activité de l'entreprise
- Problème de renouvellement d'un permis d'exploitation
- Risques de nature environnementale.

- 14.4. L'importance de certaines indications sera souvent relativisée en pratique par d'autres éléments. Par exemple, le fait que l'entité ne parvienne pas à rembourser ses dettes de façon normale, peut être compensé par des plans de la direction pour créer de la trésorerie par d'autres moyens, par exemples, en cédant des actifs non essentiels à l'activité, en ré-échelonnant le remboursement d'un emprunt ou en procédant à une augmentation de capital. De même, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.
15. Une société nouvellement constituée est soumise, en général, à de plus grands risques qu'une société active depuis plusieurs années. Cette situation peut s'expliquer par différents motifs:
- les structures administratives doivent encore se mettre en place ou se rôder;
 - la société doit prouver ou confirmer sa fiabilité industrielle ou commerciale;
 - la structure financière est souvent fragilisée par les coûts de démarrage de l'activité et notamment l'alimentation du besoin en fonds de roulement.

Par ailleurs, le réviseur manquera de points de comparaison pertinents pour la mise en œuvre de procédés de contrôle analytiques. Cette situation sera encore plus nette lorsque l'entreprise mène ses activités dans un secteur d'activités nouvelles ou de technologie avancée où les comparaisons avec des entreprises similaires (*benchmarking*) sont plus difficiles.

Dans de telles circonstances, il est recommandé d'adapter le programme de contrôle afin, par exemples, de:

- vérifier l'existence de contrôles internes suffisants dans les secteurs significatifs et, le cas échéant, suggérer rapidement l'adaptation de l'organisation administrative de l'entreprise en vue de se conformer aux principes d'un bon contrôle interne;
- vérifier l'évolution de la situation financière de la société par rapport au plan financier établi lors de la constitution de celle-ci;
- s'assurer de l'utilisation par les dirigeants d'un tableau de bord leur permettant entre autres d'être informés rapidement de tout élément significatif du point de vue de l'évolution de la trésorerie et de la réalisation des résultats attendus.

SECTION 4: PROCÉDURES SPÉCIFIQUES LORSQUE LE COMMISSAIRE-REVISEUR CONSTATE UN RISQUE IMPORTANT DE RUPTURE DE LA CONTINUITÉ

16. Lorsque des circonstances ou événements importants font apparaître un risque significatif pour la continuité de l'entreprise, le réviseur doit examiner si son programme de travail est approprié à cette situation nouvelle. Dans une entreprise en difficultés, le réviseur prêter une attention particulière:
- à l'application constante ou à la modification des règles d'évaluation existantes de celles-ci;
 - à des surevaluations dans les rubriques d'actifs; en particulier, il examinera toute opération ayant conduit à l'activation de frais, le déclassement d'immo-

bilisations corporelles sans amortissement complémentaire, les stocks à rotation lente, les reprises d'amortissements, de réductions de valeurs ou de provisions, les anticipations de résultats sur commandes en cours, la situation financière des entreprises liées (celle-ci peut en effet être influencée par les difficultés de la société-mère ou des problèmes sectoriels), les réévaluations contraires à l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, etc.;

- aux sous-évaluations des éléments de passif; en particulier, il examinera la comptabilisation en dettes des majorations, intérêts et autres pénalités, pour renvoi à la TVA ou à l'ONSS;
- le respect des conditions liées aux crédits ainsi que le recours à certaines techniques frauduleuses de financement, etc.;
- l'anticipation de produits ou l'absence de comptabilisation de charges par suite d'une mauvaise césure des exercices, d'une modification des méthodes de calcul des prix de transfert au sein d'un groupe, etc.;
- à la présentation des comptes annuels et notamment le caractère complet de certaines annexes (opérations entre entreprises liées, dettes ONSS et TVA, etc.) ainsi que la ventilation des dettes à plus ou moins un an et la nature exceptionnelle de certains résultats.

17. Le réviseur doit s'assurer que les dirigeants sont conscients des risques spécifiques qui pèsent sur la continuité des activités ou d'une partie des activités. En effet, la dégradation de la situation financière sera souvent progressive et parfois mal évaluée par ceux qui vivent l'entreprise au quotidien.

17.1. Lorsqu'il constate une telle évolution, le réviseur doit veiller à garder des contacts réguliers avec l'entreprise. En outre il conviendra, de préférence par écrit avec les dirigeants, que certains faits seront portés d'initiative à sa connaissance.

17.2. Dans de nombreux cas, l'organe d'administration décidera d'élaborer un plan destiné à faire face aux difficultés actuelles ou potentielles. Le contenu et la portée du plan dépendront des circonstances mais le plan comprendra normalement un volet financier indiquant la capacité de redressement de la situation financière.

Lorsqu'il a connaissance de l'existence d'un tel plan établi en dehors de toute obligation légale, le réviseur en prendra connaissance et, sans préjudice du paragraphe 18 ci-dessous, il pourra juger utile d'établir une note d'observations à l'attention des dirigeants de l'entreprise.

18. Le commissaire-réviseur qui identifie l'existence de risques spécifiques en matière de continuité devra rester attentif à l'apparition de faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise car dans de telles circonstances, d'une part, il devra adresser, sauf le cas visé au paragraphe 18.3., ses observations par écrit à l'organe d'administration de l'entreprise et, d'autre part, il devra faire un nouvel examen de la pertinence du postulat de continuité des activités de l'entreprise sur lequel se basent les comptes annuels (art. 64sexies, § 2 lois soc., voir section 7).

18.1. La disposition légale vise les constatations faites par le commissaire-réviseur au cours de ses contrôles. Dès lors, celui-ci ne doit pas mettre en œuvre un programme spécifique de révision destiné à dépister en permanence et de façon systé-

matique les causes éventuelles d'une défaillance. La connaissance des faits graves et concordants résultera du programme normal de révision ou de la communication spontanée qui en serait faite par les responsables de la société.

- 18.2. La communication formelle des observations du commissaire-reviseur sera faite de préférence par lettre recommandée (ou procédure écrite similaire) à l'organe d'administration de la société. Une copie de ce courrier sera adressée individuellement par courrier ordinaire à chacun des administrateurs ou gérants à l'adresse de leur domicile⁽¹⁾.

Cette communication doit être concentrée sur les éléments qui constituent un danger pour la pérennité de l'entreprise. Le commissaire-reviseur doit se garder de joindre à ses constatations des commentaires ou recommandations sur les mesures qui pourraient être prises pour assurer le redressement. Ceci dépasserait l'objet de sa mission légale de révision et constituerait une immixtion dans les décisions de gestion des administrateurs ou gérants.

Dans sa communication, le commissaire-reviseur doit demander à l'organe d'administration qu'il l'informe sur les mesures prises ou envisagées.

- 18.3. La loi prévoit expressément que le commissaire peut renoncer à saisir officiellement l'organe d'administration et à déclencher une procédure d'alerte lorsqu'il constate que le conseil d'administration a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises. Ceci suppose que le commissaire-reviseur ait connaissance des décisions prises et qu'il n'ait pas de raison de croire que les mesures prises ne permettraient pas d'assurer la continuité pendant un délai raisonnable.
- 18.4. Le commissaire-reviseur qui a formulé les observations requises doit se préoccuper des suites qui y sont réservées par l'organe d'administration. Si celui-ci reste en défaut ou si sa réaction est jugée inappropriée, il peut communiquer ses observations au président du Tribunal de commerce (voir section 7).
19. Lorsqu'un plan de redressement est élaboré selon les hypothèses visées aux paragraphes 16 et 17 ci-dessus, le réviseur devra en prendre connaissance dans les meilleurs délais afin de juger dans quelle mesure les options prises sont susceptibles d'influencer:
- l'organisation de ses contrôles;
 - son jugement sur la continuité de l'exploitation;
 - les évaluations dans les comptes annuels soumis à sa révision.
- 19.1. Le réviseur peut être consulté par les dirigeants qui élaborent un plan de redressement. En ce cas, il doit prêter attention à ne pas dépasser un rôle d'avis technique. Ainsi, il évitera tout reproche de manquer d'indépendance et d'immixtion dans des décisions de gestion.

(1) En ce qui concerne les administrateurs domiciliés à l'étranger, il y a lieu toutefois de rappeler que l'article 195 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoit que ceux-ci sont censés être domicile au siège de la société où toutes les notifications peuvent leur être données relativement à la responsabilité de leur gestion.

Les principes d'indépendance (art. 12, § 2 AR 10.01.94) interdisent au commissaire-reviseur de représenter l'entreprise devant les autorités judiciaires ou administratives (par exemple pour la négociation d'aides). Il en va de même en ce qui concerne la cession de l'entreprise ou la négociation d'un crédit bancaire. Par contre, il peut accompagner les dirigeants en vue de confirmer, à la demande des interlocuteurs, la fiabilité des données financières invoquées à l'appui de la demande.

- 19.2. Le reviseur doit prêter attention à ce que les dirigeants n'adoptent pas des mesures critiquables au regard de la loi ou des normes comptables destinées à masquer la situation réelle de la société, au lieu d'apporter des remèdes efficaces sur le fond.

S'il constate de tels faits, le reviseur communique ses informations à l'organe d'administration de l'entreprise.

- 19.3. Le reviseur qui constaterait des violations de règles légales, notamment dans le but de privilégier abusivement soit certains créanciers, soit certains actionnaires, devrait les dénoncer à l'organe d'administration et, le cas échéant, à l'assemblée générale. Cette dénonciation pourrait s'appuyer selon le cas sur l'article 64sexies, § 2 lois soc. (voyez section 7) et/ou sur les principes développés dans la recommandation de révision du 5 juin 1998 «Fraudes et actes illégaux».

20. Si le commissaire-reviseur est interrogé par le service des enquêtes commerciales, sauf le cas où il a remis au Tribunal un rapport conformément à l'article 64sexies, § 2 (ci-dessous section 7), il reste tenu au secret professionnel. Il ne répondra aux questions qui lui sont posées qu'en présence des dirigeants et à leur demande expresse.

21. Si l'organe d'administration de l'entreprise envisage d'inscrire la restructuration dans le cadre d'un concordat judiciaire, il est recommandé au commissaire-reviseur de rappeler à l'organe d'administration de l'entreprise:

- que les propositions concordataires doivent être approuvées par l'organe compétent de l'entreprise;
- qu'une information doit être donnée au conseil d'entreprise avant le dépôt de la requête.

Dans le cadre des procédures concordataires, le Tribunal a le droit d'entendre directement le commissaire-reviseur avant de décider l'octroi du sursis provisoire. Dans ce cas, le commissaire-reviseur peut répondre aux questions posées et donner son avis au Tribunal sur la plausibilité des mesures prévues au plan de redressement prévu par la loi sur le concordat judiciaire et sur la vraisemblance d'un rétablissement de la continuité dans un délai raisonnable.

22. Dans certains secteurs où il existe un contrôle prudentiel (établissements de crédit, entreprises d'investissement, entreprises d'assurance, institutions de prévoyance, etc) ou des contrôles similaires des pouvoirs publics (sociétés à portefeuille, établissement de soins de santé, etc), le reviseur devra prendre en considération les réglementations spécifiques.

SECTION 5: ÉVALUATION DU PRINCIPE DE CONTINUÏTÉ EN FIN D'EXERCICE ET TRAVAUX DE REVISION COMPLÉMENTAIRES

23. Dans la préparation de ses travaux de fin d'exercice, le commissaire-reviseur doit s'interroger sur la pertinence des règles d'évaluation arrêtées par l'organe d'administration de l'entreprise au regard des articles 15 et 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels. A cette fin, il doit examiner dans quelle mesure les dirigeants ont pris en considération toute l'information pertinente sur l'évolution de l'entreprise dans un avenir raisonnable, à savoir, au moins la période de douze mois évoquée ci-dessus au paragraphe 5.

24. Lorsque certains événements, circonstances ou tendances ont été identifiés qui pourraient indiquer l'existence d'un doute significatif sur l'aptitude de l'entreprise à continuer ses activités, le reviseur doit évaluer le caractère significatif de cette incertitude en mettant en œuvre les procédures d'audit nécessaires, en ce compris l'examen des plans de redressement envisagés par les dirigeants et autres facteurs compensatoires.

Ces procédures additionnelles au programme normal d'audit seront mises en œuvre lorsque les risques de rupture de la continuité sont identifiés lors de la phase de préparation des travaux d'audit mais également lorsqu'ils apparaissent pendant l'exécution des travaux, même après la date de clôture de l'exercice.

25. Parmi les procédures pertinentes destinées à évaluer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, le reviseur pourra:

- analyser et discuter avec les dirigeants, les besoins de trésorerie, les résultats escomptés et autres prévisions y afférentes;
- évaluer avec les dirigeants, les mesures de redressement envisagées pour déterminer si elles sont réalisables et si les résultats peuvent améliorer la situation;
- analyser et discuter avec les dirigeants la dernière situation comptable intermédiaire disponible;
- revoir les conditions et les obligations des contrats de prêts afin de déceler des violations éventuelles aux dispositions de ces contrats;
- s'assurer de l'existence, la légalité et le caractère contraignant d'un engagement de parties liées ou autres tiers, de maintenir leur support financier ainsi que leur capacité à respecter cet engagement;
- examiner avec les conseillers juridiques, l'existence de litiges en cours et le caractère raisonnable de l'appréciation qu'en fait la direction;
- prendre connaissance des procès-verbaux des assemblées générales d'actionnaires, de conseils d'administration, de conseils d'entreprise et des comités importants.

26. Lorsque les prévisions de trésorerie sont un élément important dans l'évaluation de la pertinence de certaines mesures, le reviseur devra examiner:

- si les systèmes de l'entreprise sont suffisamment développés pour produire une information fiable;
- si les hypothèses sous-jacentes sont appropriées aux circonstances.

En outre, il comparera les données prévisionnelles avec les données réelles des exercices antérieurs et avec les données les plus récentes pour l'exercice en cours.

27. Le réviseur doit demander aux dirigeants s'ils ont connaissance d'événements qui pourraient se produire et/ou engendrer des conséquences pendant ou peu de temps après la période de 12 mois visée au paragraphe 5 et qui pourraient susciter des doutes sérieux sur l'aptitude de l'entreprise à poursuivre ses activités.
28. Le réviseur n'a pas la responsabilité de mettre en œuvre des procédés de contrôle spécifiques destinés à identifier des indications d'événements ou circonstances qui pourraient susciter un doute significatif pour la continuité de l'entreprise au-delà de la période de douze mois visée au paragraphe 5. Le réviseur devra néanmoins rester attentif aux possibilités que certains événements interviennent et/ou engendrent des conséquences peu de temps après la période des douze mois évoqués ci-dessus et qui seraient néanmoins susceptibles de remettre en cause l'hypothèse de continuité de l'entreprise.
29. Parmi les procédures additionnelles, l'obtention de déclarations écrites des dirigeants revêt une importance particulière (voir la recommandation de révision du 6 juin 1997 relative aux déclarations de la direction – annexe paragraphe B). En effet, la mise en œuvre d'un plan de redressement comprenant par exemple la cession d'actifs, l'obtention d'emprunts nouveaux ou la restructuration de la dette, la réduction ou le report d'investissement, une opération d'augmentation de capital, etc. dépend principalement de la volonté de ces derniers ou de leur capacité de négocier avec des actionnaires, bailleurs de fonds, etc.
30. Lorsque le commissaire-réviseur constate qu'une des deux hypothèses visées à l'article 77, al. 4 lois soc. (ci-dessus paragraphe 7) est ou risque d'être rencontrée, il s'interrogera sur la nécessité de rappeler aux dirigeants qu'ils doivent fournir des informations dans le rapport de gestion ou, le cas échéant, dans l'annexe des comptes annuels.
31. A l'issue de ses travaux de contrôle additionnels, le réviseur évalue le résultat de ses investigations en vue de conclure sur l'existence d'une incertitude significative quant à l'aptitude de l'entreprise à continuer ses activités. L'incertitude sera significative pour l'image fidèle lorsque l'omission ou la présentation trompeuse de la nature et des conséquences de cette incertitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers.

Dans le cadre de l'évaluation visée à l'alinéa précédent, le réviseur examinera:

- s'il peut accepter l'hypothèse de continuité retenue par l'organe d'administration de l'entreprise lors de l'établissement des comptes annuels contrôlés;
- dans quelle mesure les problèmes existants qui ont pour effet de créer une incertitude significative en matière de continuité de l'exploitation sont adéquatement décrits dans l'annexe des comptes annuels ou dans le rapport de gestion.

SECTION 6: ASPECTS RELATIFS A L'ATTESTATION DES COMPTES ANNUELS (OU CONSOLIDÉS)

32. Lorsque le réviseur est confronté à un problème significatif en matière de continuité de l'entreprise, cette incertitude sera mise en évidence dans la première partie de son rapport de révision.

Le réviseur doit également modifier la seconde partie de son rapport lorsqu'il considère que le rapport de gestion ne contient pas des informations requises par la loi, notamment les justifications de la continuité des activités de l'entreprise lorsque ceci s'impose. Sans préjudice au paragraphe 3.10.4 NGR justifiant que les informations complémentaires soient limitées en nombre et exemptes de digressions superflues, il peut aussi ajouter les informations complémentaires si ceci lui paraît indispensable à l'information du lecteur.

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes annuels et aux comptes consolidés en ce qui concerne l'attestation de ces documents et l'avis du réviseur sur le rapport de gestion.

Quatre situations seront examinées successivement:

- hypothèse de continuité de l'exploitation plausible mais existence d'une incertitude significative (33);
- hypothèse de continuité de l'exploitation jugée inappropriée par le réviseur (34);
- hypothèse de discontinuité jugée appropriée par la direction et le réviseur (35);
- procédure concordataire (36);
- entreprise déclarée en faillite (37).

33. Hypothèse de continuité plausible mais existence d'une incertitude significative

Lorsque le réviseur estime que l'hypothèse de continuité retenue par l'organe d'administration pour l'établissement des comptes annuels est plausible mais qu'il existe cependant une incertitude significative, il s'assurera que:

- les comptes annuels ou le rapport de gestion mentionnent l'incertitude quant à l'aptitude de l'entreprise à continuer ses activités et le risque qui en découle de ne pas pouvoir réaliser les actifs dans le cours normal des activités;
- les comptes annuels ou le rapport de gestion comprennent une description adéquate des principaux facteurs explicatifs de cette incertitude. Il s'assurera également que l'organe d'administration justifie l'application des règles comptables de continuité.

Cette vérification pourra déboucher sur trois situations qui influenceront directement l'attestation:

- l'information donnée par l'organe d'administration est adéquate (33.1.);
- l'information donnée par l'organe d'administration est inadéquate ou insuffisante (33.2.);
- il existe une limitation de l'étendue des contrôles (33.3.).

33.1. *Information adéquate*

Si l'organe d'administration a correctement décrit l'incertitude significative en matière de continuité de l'exploitation dans le rapport de gestion ou dans l'annexe des comptes annuels, le réviseur délivrera un rapport sans réserve sur ce point. Il devra néanmoins compléter son opinion par un paragraphe explicatif dans lequel il mettra en évidence l'existence d'un risque en matière de continuité. Le paragraphe explicatif doit toujours renvoyer au document (annexe des comptes

annuels ou rapport de gestion) dans lequel l'organe d'administration a exposé cette situation d'incertitude.

Le paragraphe explicatif doit être intégré dans la première partie du rapport, à la suite de l'attestation; il peut être formulé de la manière suivante:

«Malgré des pertes significatives qui affectent la situation financière de la société, les comptes annuels sont établis en supposant la poursuite des activités de l'entreprise. [Le cas échéant: ajout d'observations complémentaires]. Sans remettre en cause l'opinion sans (ou, le cas échéant, avec) réserve exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur le rapport de gestion (ou l'annexe des comptes annuels) où le conseil d'administration mentionne l'existence d'un risque significatif pour la continuité des activités de l'entreprise et justifie l'application des règles d'évaluation appropriées à la perspective de continuité de l'exploitation. [Le cas échéant: ajout d'observations complémentaires]. Les comptes annuels sont établis selon les principes comptables de continuité; aucun ajustement n'a été apporté à l'évaluation ni à la classification de certaines rubriques du bilan qui pourrait s'avérer nécessaire si la société n'était plus en mesure de poursuivre ses activités».

33.2. Information inadéquate ou insuffisante

Si l'information donnée par l'organe d'administration dans l'annexe des comptes annuels ou dans le rapport de gestion n'est pas adéquate, le réviseur émettra une attestation avec réserve. Dans son rapport, le réviseur indiquera expressément le fait que l'entreprise est confrontée à une incertitude significative créant un doute important quant à l'aptitude de l'entreprise à continuer ses activités et que l'information nécessaire à ce sujet n'a pas été donnée par l'organe d'administration. Cette réserve influencera également la seconde partie du rapport de révision.

L'attestation avec réserve pourra être formulée de la manière suivante:

«La société a subi des pertes au cours de l'exercice et son actif net a été réduit par suite de ces pertes à un montant de ... euros. [Ajout d'explications complémentaires]. Cette situation provoque une incertitude importante sur la poursuite des activités de l'entreprise. Le conseil d'administration n'a cependant donné aucune information sur ses initiatives en vue de redresser la situation financière de la société dans l'annexe des comptes annuels ni dans le rapport de gestion.

A notre avis, sous réserve de l'omission des informations liées à la continuité des activités de l'entreprise, évoquées au paragraphe précédent et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates».

En fonction des conclusions de sa révision sur d'autres éléments et de la gravité de l'information inadéquate ou manquante dans le rapport de gestion ou dans l'annexe des comptes annuels et conformément au paragraphe 3.7.4. des Normes Générales de Révision, le réviseur jugera s'il est plus approprié d'émettre une opinion négative lorsque ses réserves enlèvent toute portée à son attestation.

33.3. Limitation de l'étendue des contrôles

Dans certaines situations extrêmes et par là exceptionnelles, le réviseur peut estimer que l'adjonction d'un paragraphe explicatif est insuffisante et préférer s'abstenir d'émettre une opinion. Tel est le cas où l'entreprise est confrontée à de mul-

triples incertitudes affectant de manière significative les comptes annuels du point de vue de la continuité de son exploitation. La déclaration d'abstention ne se justifie que si le réviseur est dans l'impossibilité de réunir les données nécessaires à l'expression de son opinion. Tel pourrait être le cas lorsqu'il est impossible d'obtenir une certitude raisonnable sur l'effet plausible des mesures de redressement envisagées. Vu que ce type d'attestation enlève toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels dans leur ensemble, le réviseur doit décrire avec précision et clarté les faits qui le conduisent à délivrer une déclaration d'abstention sur les comptes annuels.

Sans préjudice à l'adaptation des autres éléments du rapport⁽¹⁾, la déclaration d'abstention sur les comptes annuels peut être formulée comme suit:

«Comme indiqué dans le rapport de gestion (à l'annexe ...), [description de l'incertitude fondamentale]. De tels problèmes provoquent une incertitude fondamentale sur la pertinence des comptes annuels et sur la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

Compte tenu de l'incertitude majeure décrite au paragraphe précédent et du caractère très aléatoire des mesures de restructuration envisagées, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le fait que les comptes annuels closés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société».

34. Hypothèse de continuité de l'exploitation jugée inappropriée par le réviseur

- 34.1. Lorsque le réviseur arrive à la conclusion, après avoir effectué des travaux de révision complémentaires, que l'hypothèse de continuité retenue par l'organe d'administration pour l'établissement des comptes annuels n'est pas appropriée, il émettra une opinion négative.

En cas de désaccord avec l'hypothèse de continuité retenue par l'organe d'administration, l'information donnée dans le rapport de gestion ou dans l'annexe des comptes annuels ne peut en aucune manière compenser le fait d'utiliser des règles d'évaluation inappropriées. Si le réviseur a pu acquiescer la conviction que la discontinuité (par suite de cessation de paiements ou autre cause) est inévitable à court terme, il émettra une opinion négative sur les comptes annuels.

- 34.2. Lorsque le réviseur est en désaccord avec l'hypothèse de continuité retenue par l'organe d'administration, il émettra une opinion négative, dans laquelle il mentionnera expressément ce désaccord. Sans préjudice de l'adaptation des autres éléments du rapport⁽²⁾, cette opinion négative pourrait être formulée de la manière suivante:

(1) Si le réviseur a été dans l'impossibilité d'effectuer des vérifications jugées nécessaires, les éléments suivants du rapport en sont influencés:

- a) le paragraphe dans lequel il décrit ses travaux; il est impossible de conclure que ceux-ci fournissent une base raisonnable à l'expression de l'opinion;
- b) la déclaration relative au rapport de gestion puisque, par hypothèse, il existe une incertitude majeure sur les mesures de redressement envisagées;
- c) enfin, l'abstention sur l'image fidèle empêche de conclure au respect de la loi comptable.

(2) Les éléments suivants du rapport en sont influencés:

- a) la déclaration relative au rapport de gestion puisque, par hypothèse, il existe une incertitude majeure sur les mesures de redressement envisagées;
- b) l'opinion négative sur l'image fidèle empêche de conclure au respect de la loi comptable.

«La société accuse des pertes importantes qui dévièrent gravement sa situation financière. [Ajout d'explications complémentaires]. Pourtant, les comptes annuels n'ont pas fait l'objet des ajustements qui sont nécessaires dans une telle situation, et notamment ... [explications basées sur l'article 40 AR 8 oct. 1976].

La société accuse des pertes importantes qui dévièrent gravement sa situation financière. [Ajout d'explications complémentaires]. Le conseil d'administration n'exprime aucun commentaire à ce sujet dans l'annexe des comptes annuels ni dans le rapport de gestion. Par ailleurs, les comptes annuels n'ont pas fait l'objet des ajustements qui seraient nécessaires si la société n'était pas en mesure de poursuivre ses activités.

A notre avis, compte tenu de la situation financière de la société décrite dans le paragraphe précédent et des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels, établis sous l'hypothèse de continuité des activités, clôturés au ... ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe ne sont pas adéquates».

35. Hypothèse de discontinuité jugée appropriée par la direction et le réviseur

Lorsque les dirigeants considèrent que les comptes annuels doivent être établis dans l'hypothèse d'une renonciation à poursuivre l'exploitation, ils doivent modifier les évaluations conformément à l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Si le réviseur est d'avis que les modifications apportées sont conformes aux normes comptables et à condition que des informations suffisantes soient fournies par l'organe d'administration, il déclarera dans son rapport que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine de la situation financière et des résultats de l'entreprise compte tenu de la modification apportée aux règles d'évaluation. Le commissaire-réviseur pourra en outre considérer qu'il est utile d'ajouter un paragraphe d'information complémentaire à ce sujet dans la deuxième partie de son rapport.

S'il estime au contraire que l'organe d'administration de l'entreprise n'a pas tiré toutes les conséquences nécessaires de la situation de discontinuité lors de l'arrêt des comptes annuels, il modifiera son rapport de révision dans le respect des Normes Générales de Révision.

36. Procédure concordataire

Tant que l'entreprise n'est pas déclarée en faillite, le réviseur poursuit sa mission de commissaire-réviseur et doit dès lors certifier les comptes annuels qui lui sont soumis.

Avant la signature de son rapport, le commissaire-réviseur s'entretiendra avec le commissaire au sursis pour améliorer sa perception de l'évolution de la situation financière de l'entreprise.

Toute attestation de comptes annuels couvrant une période au cours de laquelle la procédure concordataire est en cours ou toute attestation donnée à une date à laquelle la procédure est en cours, devra être adaptée à la situation de l'entreprise.

36.1. Demande de concordat

Etant donné le risque inhérent à cette situation, le réviseur évitera dans la mesure du possible d'attester les comptes annuels pendant la période de 15 jours au maximum de la demande de concordat.

Si le reviseur doit attester les comptes annuels pendant la période de la demande du concordat, il évaluera le bien-fondé de l'hypothèse de continuité en appréciant la vraisemblance de l'obtention d'un concordat judiciaire.

36.2. *Obtention d'un sursis provisoire – Période d'observation*

Le sursis provisoire est une période d'observation qui doit permettre à l'entreprise de dresser l'inventaire des difficultés et d'élaborer un plan de redressement.

Le reviseur qui doit attester les comptes annuels pendant la période d'observation évaluera le bien-fondé de l'hypothèse de continuité en appréciant notamment la probabilité que le plan de redressement en cours d'élaboration soit accepté par les différentes parties concernées et partant la probabilité d'obtention d'un sursis définitif.

Si le plan de redressement envisage un transfert de l'entreprise ou d'une partie de celle-ci, le reviseur appréciera la vraisemblance de cette hypothèse et examinera, selon que la décision a déjà été prise ou non, la pertinence d'évaluer certaines branches d'activités ou certains établissements conformément aux règles d'évaluation définies à l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

Vu les caractéristiques de la procédure concordataire et les multiples incertitudes qui découlent du processus d'élaboration et d'approbation du plan de redressement, la déclaration d'abstention (ci-dessus n° 33.3.) sera normalement appropriée lorsque le reviseur doit faire rapport pendant la période d'observation.

36.3. *Obtention d'un sursis définitif*

Dans la mesure où les créanciers acceptent, au terme de la période d'observation, le plan de redressement proposé, l'entreprise obtient un sursis définitif.

Le reviseur qui doit attester les comptes annuels pendant la période du sursis définitif évaluera le bien-fondé de l'hypothèse de continuité en appréciant notamment la concordance entre les dispositions prévues dans le plan de redressement et la réalisation effective des modalités prévues. A cette fin, il sollicitera des déclarations écrites du commissaire au sursis.

Le commissaire au sursis est chargé de la surveillance et du contrôle de l'exécution du plan de redressement et du concordat. Le rapport au Tribunal sur l'exécution du plan et du concordat relève de la compétence du commissaire au sursis. Le reviseur respectera cette répartition légale des compétences. Il lui est recommandé de se fonder sur l'opinion du commissaire au sursis.

Dans le cas exceptionnel où le reviseur a des raisons de douter de cette opinion, il prendra contact avec le commissaire au sursis pour examiner le bien-fondé de la divergence d'opinion. Le cas échéant, un rapport spécial pourrait être soumis au Tribunal de commerce compétent pour le suivi du concordat.

Le rapport sur les comptes annuels sera nécessairement un rapport modifié (ci-dessus paragraphes 33 et 34). Il comprendra au moins un paragraphe explicatif qui pourrait être libellé comme suit: «Nous désirons attirer l'attention sur le fait que l'entreprise bénéficie d'une procédure concordataire qui se trouve au stade du sursis définitif».

37. Entreprises déclarées en faillite

- 37.1. La faillite d'une entreprise peut être prononcée sur l'aveu du commerçant, sur citation d'un ou de plusieurs créanciers, sur citation du procureur du Roi, sur citation de l'administrateur provisoire ou sur citation du syndic de la procédure principale.

La loi sur le concordat judiciaire autorise également le prononcé d'une faillite d'office dans la mesure où le sursis de paiement provisoire n'est pas renouvelé, l'entreprise ne satisfait plus aux conditions de concordat durant la période d'observation, le sursis de paiement définitif n'est pas accordé ou s'il apparaît clairement, dans le courant de la période du sursis définitif, que l'entreprise n'est pas en mesure d'exécuter le plan de redressement et qu'il n'y a plus moyen de la sauver.

- 37.2. En principe, la mission du commissaire-reviseur prend fin dès que la société est déclarée en faillite⁽¹⁾; il sera prudent de le confirmer par écrit au curateur et, si celui-ci manifeste un point de vue différent, de démissionner pour juste motif.

SECTION 7: AUTRES CONSIDÉRATIONS RELATIVES AU RESPECT DU DROIT DES SOCIÉTÉS

38. Le commissaire-reviseur déclare dans la seconde partie de son rapport dans quelle mesure, à son avis, le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi. Comme mentionné ci-dessus au paragraphe 7.1., l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales dispose en son alinéa 4 que *«lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée, ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, les administrateurs sont tenus de justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion»*.

- 38.1. Si le rapport de gestion ne comprend pas les justifications requises, des objections doivent être formulées en conformité avec le paragraphe 3.9. des Normes Générales de Révision. Le paragraphe correspondant de la seconde partie du rapport peut être formulé comme suit:

«Le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels; il contient les informations requises par la loi sauf la justification de la continuité de l'activité de l'entreprise. Puisque les comptes annuels font apparaître une perte reportée, les administrateurs sont tenus de justifier la capacité de la société de poursuivre son exploitation; cette justification fait défaut.»

Si le commissaire-reviseur a exprimé une réserve à ce sujet dans la première partie de son rapport, il peut être suffisant d'y renvoyer le lecteur.

- 38.2. Il y a lieu également d'exprimer des objections lorsque l'organe d'administration fournit des justifications inappropriées (voir paragraphe 4 de la recommandation du 6 octobre 1989 relative au rapport de gestion)

Le paragraphe correspondant du rapport peut être formulé comme suit: *«Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes*

(1) Comme le relève l'avis de la Commission juridique reproduit dans le rapport du Conseil 1999, une doctrine juridique minoritaire exprime un point de vue différent. Ceci justifie la mesure de prudence recommandée ici.

annuels; mais émettons cependant des objections sur les arguments invoqués pour justifier l'application des règles comptables de continuité (Le cas échéant, préciser les objections)».

Si le commissaire-reviseur a exprimé une réserve à ce sujet dans la première partie de son rapport, il peut être suffisant d'y renvoyer le lecteur.

39. Si l'assemblée générale n'a pas été convoquée, dans le respect de l'article 103 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (et équivalent pour les autres formes juridiques), le commissaire-reviseur en fera état dans la seconde partie de son rapport en application du paragraphe 3.13. des Normes Générales de Révision. En principe, il agira de même lorsque l'assemblée a décidé la poursuite des activités alors qu'aucune mesure de redressement ne lui a été présentée par l'organe d'administration dans son rapport spécial.

- 39.1. La mention relative à l'article 103 lois soc. est indépendante de l'appréciation de la continuité dans le cadre de l'attestation des comptes annuels.

Toutefois, la décision à prendre par l'assemblée générale qui se tiendra dans le futur pour délibérer sur la poursuite des activités pourrait être considérée comme une incertitude influençant l'attestation des comptes annuels (voir ci-dessus 31).

- 39.2. Lorsque le commissaire-reviseur a émis des réserves chiffrées dans son attestation des comptes annuels, le calcul du critère de la perte du capital social tiendra compte de ces réserves, pour ce qui concerne la seconde partie de son rapport.

- 39.3. La procédure légale doit être renouvelée lorsque la situation est modifiée par l'aggravation de la situation (perte des 3/4 du capital). La procédure légale doit également être renouvelée lorsque par suite de la perte constatée, la société vient à nouveau à dépasser le critère légal.

Le commissaire-reviseur doit évaluer s'il est approprié de renvoyer, dans la deuxième partie de son rapport, à la décision prise par l'assemblée générale, selon l'article 103 lois soc., de poursuivre l'exploitation.

- 39.4. Lorsque l'actif net de la société est réduit à un montant inférieur au capital minimum légal, la société peut être dissoute par décision judiciaire à la demande de toute personne intéressée (art. 104 et équivalents pour les autres formes juridiques). Ce risque de dissolution ne requiert aucune délibération spécifique des organes sociaux. Toutefois, il s'agit d'une situation de risque et il est recommandé que le commissaire-reviseur le mentionne explicitement dans la seconde partie de son rapport.

40. Le commissaire-reviseur qui constate au cours de ses contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise doit en informer les administrateurs par écrit et de manière circonstanciée (art. 64sexies § 2).

L'information sera adressée à la société et à chacun des administrateurs individuellement. Elle attirera l'attention sur la disposition légale qui la justifie, sur les faits graves et concordants constatés et sur l'obligation légale de délibérer à ce sujet dans un délai d'un mois (ci-dessus, section 4).

Le commissaire-reviseur peut renoncer à cette information lorsqu'il constate que le conseil d'administration a déjà délibéré sur les mesures qui doivent être prises (art. 64*sexies*, § 2, al. 3).

- 40.1. Le conseil d'administration doit délibérer sur les mesures à prendre pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable. Il doit se réunir dans un délai maximum d'un mois à compter de la notification qui lui est faite par le commissaire-reviseur.

- 40.2. Si à l'expiration du délai d'un mois à dater de la communication de l'information, le commissaire-reviseur n'a pas été informé de la délibération du conseil d'administration sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, il peut communiquer ses constatations au Président du Tribunal de commerce (article 64*sexies*, § 2, al. 4).

Le commissaire-reviseur pourrait estimer que la réaction de l'organe d'administration est appropriée mais que la complexité de la situation ne permette pas d'élaborer un plan adéquat dans le bref délai légal. Il pourra en tenir compte avant d'adresser la communication de ses informations au Tribunal de commerce.

Il y a lieu toutefois de manifester une certaine rigueur en ce qui concerne la délibération effective de l'organe d'administration. En effet, il faut rappeler que le conseil d'administration est l'organe légalement responsable et qu'il ne peut se décharger de cette responsabilité par exemple sur le comité de direction ou les délégués à la gestion journalière.

Par contre, le commissaire-reviseur pourra renoncer à la communication si l'assemblée générale est convoquée en vue de dissoudre la société.

La communication au Président du Tribunal de commerce est recommandée lorsque le conseil d'administration n'a pas délibéré et que les dirigeants de la société restent passifs malgré la communication officielle des constatations du commissaire; il est recommandé de remettre au Président du Tribunal de commerce le même rapport que celui qui a été remis aux administrateurs.

- 40.3. Si la délibération du conseil d'administration porte sur des mesures qui, selon le commissaire-reviseur, ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, il communiquera ses constatations au Président du Tribunal de commerce.

Lorsque le conseil d'administration a effectivement délibéré mais que les mesures adoptées apparaissent insuffisantes, il appartient encore au commissaire-reviseur de juger l'opportunité d'une communication au Président du Tribunal en fonction des circonstances. Le cas échéant, il examinera dans quelle mesure il y a lieu de modifier ses observations antérieures à l'organe d'administration avant sa communication éventuelle au Président du Tribunal de commerce.

- 40.4. La communication au Président du Tribunal doit être faite par écrit. Elle ne peut concerner que des faits préalablement portés à la connaissance des administrateurs dans le respect de la procédure susvisée.

- 40.5. Lorsqu'une communication a été faite au Président du Tribunal de commerce conformément à la loi, le commissaire-reviseur portera ce fait à la communication de l'organe d'administration de la société.

NOTE DE REFLEXION SUR LA MISSION DU REVISEUR DANS UN PLAN DE STOCK OPTION (décembre 1999)

TABLE DES MATIERES

Introduction

Section 1: Champ d'application et portée de la mission

Section 2: Valeur de référence

Section 3: Travaux de contrôle

Section 4: Rapport

Section 5: Responsabilités spécifiques au regard du droit des sociétés

INTRODUCTION

Le statut fiscal des options sur actions ou parts bénéficiaires octroyées en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle du bénéficiaire est réglementé par la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'actions belge pour l'emploi 1998 (*Moniteur belge*, 1^{er} avril 1999). Selon cette réglementation, il existe un avantage imposable fixé forfaitairement à un pourcentage de la valeur des actions sur lesquelles porte l'option. Pour l'application du système, il est par conséquent indispensable de déterminer la valeur de l'action au moment de l'offre.

Au terme de l'article 43, § 4 de la loi susvisée, la valeur des actions est déterminée comme suit:

- « 1^{re} lorsqu'il s'agit d'actions cotées ou négociées en bourse, la valeur de l'action est choisie de la personne qui offre l'option, le cours moyen de l'action pendant les 30 jours précédant l'offre ou le dernier cours de clôture qui précède le jour de l'offre;
- 2^o dans les autres cas, la valeur de l'action est sa valeur réelle au moment de l'offre, déterminée par la personne qui offre l'option sur avis conforme du commissaire-reviseur de la société émettrice des actions sur lesquelles porte l'option ou, à défaut de commissaire-reviseur dans cette société, par un réviseur d'entreprises désigné par celle-ci, ou si la société émettrice est non résidente, par un expert-comptable de statut comparable désigné par celle-ci. »

La présente recommandation a pour objet de préciser les modalités d'exécution de la mission prévue par cette disposition ainsi que le contenu du rapport à émettre par le professionnel.

SECTION 1: CHAMP D'APPLICATION ET PORTEE DE LA MISSION

1. L'intervention du commissaire-reviseur ou d'un reviseur d'entreprises n'est requise que si l'option porte sur des actions qui ne sont pas cotées ou négociées en bourse. En effet, dans le cas contraire, l'évaluation est opérée par rapport au cours de bourse.

Lorsque l'offrant n'est pas l'émetteur des actions, c'est au commissaire-reviseur de l'émetteur qu'il appartient de faire rapport sur la valeur déterminée par l'organe d'administration de l'offrant selon ce qui est mentionné ci-dessous au paragraphe 2.

Lorsqu'un commissaire-reviseur est en fonction, il est de droit chargé de faire le rapport. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire-reviseur peut décliner la mission, auquel cas, l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre reviseur d'entreprises pour l'accomplir.

L'avis d'un professionnel étranger peut être sollicité si les titres faisant l'objet du plan sont émis par une société étrangère. Il appartient à ce professionnel d'apprécier dans quelle mesure il peut se référer à la présente recommandation.

2. L'organe d'administration (conseil d'administration ou gérant) de la société qui offre l'option est seul compétent pour déterminer la valeur de l'action qui servira de base à l'évaluation forfaitaire de l'avantage attribué au bénéficiaire. Il se fera normalement assister par un expert; cette mission de conseil relative à la détermination de la valeur à donner aux actions ne peut pas être confiée au commissaire-reviseur de la société émettrice des actions, ni à une personne avec laquelle celui-ci entretient des liens de collaboration professionnelle.

3. Au terme de la loi du 26 mars 1999, la mission du reviseur d'entreprises (commissaire ou non) consiste à titre principal à donner une opinion sur la valeur de l'action telle qu'elle a été déterminée par l'organe d'administration de l'entreprise.

Le maintien de la position indépendante du commissaire-reviseur de la société émettrice lui interdit de décider ou de suggérer la décision relative à l'évaluation des actions de la société émettrice. Toutefois, il est légitime qu'un contact puisse s'établir entre l'expert et le commissaire-reviseur dès le début de la mission de l'expert afin que celui-ci puisse se baser sur des données dont la fiabilité est assurée. Ce contact doit être formellement autorisé par l'organe d'administration de la société émettrice pour éviter tout obstacle lié au secret professionnel.

SECTION 2: VALEUR DE REFERENCE

4. La valeur réelle visée à l'article 43 de la loi du 26 mars 1999 s'obtient en procédant à une évaluation au moyen de méthodes appropriées. L'objectif consiste à déterminer la valeur de l'action; l'organe d'administration devra utiliser des paramètres adéquats (tenant compte par exemple des différentes catégories d'actions, de la situation provisoire ou non d'illiquidité, etc.) pour déterminer la valeur des actions au départ de la valeur de l'entreprise.

5. Une évaluation appropriée s'opère par référence à des critères significatifs et diversifiés (donnant un éclairage différent). Il est généralement de bon usage de faire choix au moins d'une méthode fondée sur l'analyse des valeurs patrimoniales (fondée sur l'actif net corrigé) et d'une méthode fondée sur les aspects de rendement.

L'organe d'administration examinera si les méthodes d'évaluation appliquées sont appropriées en considération de l'objectif poursuivi et s'il n'existe pas de méthode plus appropriée. Une méthode d'évaluation sera acceptable en principe, lorsqu'elle est généralement admise par la doctrine scientifique ou professionnelle ou lorsqu'elle est spécialement appropriée au cas d'espèce et dûment justifiée au regard de l'économie d'entreprise.

6. Parmi les méthodes d'évaluation envisagées, l'organe d'administration de l'entreprise peut légitimement décider d'en appliquer une seule considérant que sa pertinence enlève toute importance relative aux autres méthodes. Cette approche doit être considérée de façon restrictive en manière telle que la solution ne peut être qu'exceptionnelle.

Les méthodes prévisionnelles sont acceptables dans la mesure où elles sont appliquées par une société qui dispose d'informations analytiques ou budgétaires suffisamment précises.

Ne peut être considérée comme une méthode généralement admise, la simple extrapolation linéaire de données antérieures non corrigées. De même, les données financières futures servant de base au calcul ne peuvent s'étendre au-delà d'une période raisonnable, sans porter préjudice aux méthodes d'actualisation.

7. Le professionnel doit réunir toutes les informations significatives, en ce compris celles qui sont postérieures à la date de clôture des derniers états financiers, afin d'examiner la cohérence des prévisions établies.

Pour l'évaluation des titres d'une société en phase de démarrage, le réviseur pourra se baser sur le plan d'affaires pour autant que celui-ci soit établi avec le soin nécessaire.

8. La valeur déterminée selon ce qui est dit aux paragraphes 5 et 6 doit en outre tenir compte des éléments suivants:

- la valeur d'émission d'actions nouvelles lors d'une augmentation de capital récente;
- le prix d'un rachat d'actions effectué récemment, dans des conditions normales;
- des évaluations connues dans le cadre de la préparation d'une admission en bourse;
- la valeur intrinsèque déterminée dans les conditions requises par l'article 54bis, § 4bis lois soc. (valeur minimale au regard du droit des sociétés lorsque le droit de préférence est réservé à des personnes déterminées autres que des membres du personnel).

9. Au terme de l'article 43, § 4, al. 2 de la loi du 26 mars 1999, « lorsqu'il s'agit de parts représentatives du capital ou du fonds social, la valeur visée à l'article 1^{er}, 2^o ne peut être inférieure à la valeur comptable de ces parts d'après les derniers comptes annuels de la société émettrice closés et approuvés par l'organe compétent avant la date de l'offre.

Lorsqu'il s'agit de parts non représentatives du capital ou du fonds social, la valeur visée à l'article 1^{er}, 2^o est déterminée d'après les droits que leur confèrent les statuts de la société émettrice.»

SECTION 3: TRAVAUX DE CONTROLE

10. Le réviseur doit s'assurer que les méthodes d'évaluation retenues par l'organe d'administration des sociétés sont appropriées, selon ce qui est dit aux paragraphes 4 à 9. Il doit ensuite identifier les éléments d'information indispensables pour mettre en œuvre chacune de ces méthodes.
11. Lorsqu'il vérifie l'application correcte d'une méthode d'évaluation basée sur des données comptables historiques, le réviseur focalisera ses contrôles sur la fiabilité des états financiers.
- 11.1. Compte tenu du fait que l'évaluation doit être établie au moment de l'offre, il y aura lieu de tenir compte de tous les éléments postérieurs à la date des derniers comptes annuels et ce jusqu'à la date de signature du rapport du réviseur d'entreprises. Le plus souvent, il demandera l'établissement d'une situation comptable intermédiaire récente et il la soumettra à un examen limité au sens de la recommandation du 5 janvier 1993 relative à la mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire.
- 11.2. Lorsque aucun commissaire-réviseur n'est en fonction dans la société concernée, le réviseur d'entreprises mettra en œuvre les procédures de vérification qui seraient appropriées dans l'hypothèse d'une fusion de sociétés commerciales.
12. Lorsqu'il est fait usage de prévisions, le réviseur doit recueillir des informations sur les hypothèses qui sont à la base de ces prévisions. Il doit s'assurer que ces hypothèses sont suffisamment décrites et ne sont pas manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies.

Dans le but d'examiner la cohérence des prévisions établies, le professionnel doit réunir toutes les informations significatives même postérieures à la date de clôture des derniers comptes annuels.
13. Le réviseur doit examiner l'importance relative donnée à chaque méthode d'évaluation dans la détermination de la valeur retenue.
14. Les sociétés étrangères peuvent émettre des options sur leurs propres actions qui seront attribuées aux membres du personnel d'une société belge en application de la loi du 26 mars 1999. Dans cette hypothèse, le rapport peut être émis soit par un réviseur d'entreprises, soit par un professionnel ayant une qualité reconnue équivalente à l'étranger. Le réviseur d'entreprises qui émettrait un tel rapport devrait se baser sur les travaux de son confrère ayant une qualité reconnue équivalente à l'étranger, dans le respect de la recommandation du 4 mars 1988 relative à l'utilisation du travail d'un autre réviseur.

SECTION 4: RAPPORT

15. Le rapport du commissaire-reviseur ou du reviseur d'entreprises doit contenir les éléments suivants:
- destinataire du rapport, à savoir l'organe d'administration de la société offrante;
 - identification de la société;
 - identification de l'objet de la mission, à savoir donner une opinion sur la valeur requise par l'article 43 de la loi du 26 mars 1999;
 - déclaration selon laquelle cette valeur a été déterminée par le conseil d'administration;
 - mention du respect de la présente recommandation;
 - description des méthodes d'évaluation utilisées; le rapport mentionnera en outre si les méthodes d'évaluation utilisées sont généralement admises en économie d'entreprises, si les hypothèses retenues sont acceptables et cohérentes et si les méthodes d'évaluation ont été correctement appliquées;
 - mention de la valeur comptable du titre et constatation du fait que cette valeur est inférieure à la valeur réelle obtenue en appliquant les méthodes d'évaluation précitées;
 - conclusion du professionnel, y compris ses réserves éventuelles sur la valeur attribuée à l'action;
 - la date du rapport, le nom et la signature du professionnel.

Le rapport du conseil d'administration ou l'extrait du procès-verbal justifiant la valeur de l'action doit être reproduit dans le rapport du reviseur ou en annexe à celui-ci.

16. S'il y a lieu d'émettre une déclaration sans réserve, le reviseur d'entreprises pourra rédiger sa conclusion de la façon suivante: *«Les méthodes utilisées pour calculer la valeur de l'action sont justifiées de façon appropriée par le conseil d'administration. Elles débouchent sur une valeur raisonnable et supérieure au minimum fixé par l'article 43 de la loi du 26 mars 1999».*

Si le reviseur estime nécessaire d'exprimer des réserves, il les formule avec clarté dans sa déclaration.

17. Le rapport du commissaire-reviseur ne peut porter une date antérieure à celle de la décision du conseil d'administration ou du gérant de la société concernée prise conformément au paragraphe 2 ci-dessus.
18. Le rapport peut être communiqué par le conseil d'administration à l'administration fiscale à la demande de cette dernière.

SECTION 5: RESPONSABILITES SPECIFIQUES AU REGARD DU DROIT DES SOCIETES

19. La fonction de commissaire-reviseur comprend le contrôle de la légalité des opérations à constater dans les comptes, au regard des lois sur les sociétés commerciales et des statuts. La vérification des règles du droit des sociétés relatives à l'émission d'options sur actions fait partie de la responsabilité du commissaire-reviseur.

Le réviseur d'entreprises qui intervient dans une société où aucun commissaire n'est en fonction n'est pas tenu à la même obligation de vérification du respect des dispositions du droit des sociétés. Toutefois, il lui est recommandé de se conformer au paragraphe 20 ci-dessous.

20. Au début de ses travaux de contrôle, le réviseur d'entreprises doit identifier l'opération dans ses différents aspects juridiques. En particulier, il prendra en considération:
- l'obligation des sociétés qui font appel public à l'épargne d'adapter leurs statuts en conséquence et de s'inscrire sur la liste tenue par la Commission Bancaire et Financière;
 - les contrôles qui devraient être exécutés en application de l'article 346bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en cas de retrait du droit de préférence;
 - la démarche requise par l'article 346bis, § 4bis, 2^e des mêmes lois coordonnées sur les sociétés commerciales lorsque ce droit de préférence est retiré en faveur de personnes déterminées;
 - la revue du prospectus qui devrait être déposé à la Commission Bancaire et Financière dans la mesure où il s'agit d'un appel public à l'épargne.
- 20.1. Les conditions d'émission des options pourraient dans certains cas imposer à la société de modifier préalablement ses statuts pour constater qu'elle est une société «ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne», bien que l'article 10 1^{er} de l'arrêté royal du 7 juillet 1999 relatif au caractère public des opérations financières prévoit une exception lorsque l'offre est exclusivement destinée aux membres actuels ou anciens du personnel de la société ou d'entreprises qui lui sont liées.
- 20.2. Lorsque l'émission d'options porte sur des titres à émettre, le droit des sociétés impose à l'organe d'administration de l'entreprise de limiter ou de supprimer en faveur du personnel, le droit de préférence des actionnaires existants. Dans ce cas, le conseil d'administration s'en justifie dans un rapport détaillé portant notamment sur le prix d'émission et les conséquences financières. Le commissaire-réviseur ou à défaut un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable, devra faire rapport sur ces informations.
- 20.3. Si l'émission est réservée exclusivement aux membres du personnel, le conseil d'administration ne peut en faire bénéficier des personnes qui ne sont pas membres du personnel, par exemple les membres du conseil d'administration. S'il en était autrement, il y aurait lieu de faire en outre application de l'article 346bis, § 4bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales selon lequel, pour les sociétés non cotées, le prix d'émission doit être au moins égal à la valeur intrinsèque du titre fixée, sauf accord unanime des actionnaires, sur la base d'un rapport établi soit par le commissaire-réviseur, soit, pour les sociétés qui n'en ont pas, par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable désigné par le conseil d'administration.
- 20.4. L'opération d'émission d'options constituant un appel public à l'épargne, conduira la société à émettre un prospectus conformément à la législation financière et plus particulièrement l'article 29 de l'arrêté royal n°185.

21. Le commissaire-reviseur devra en outre s'assurer du respect des autres dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales qui sont applicables en l'espèce et notamment celles qui concernent l'émission des options, l'application éventuelle des règles relatives aux conflits d'intérêts dans les décisions soumises à la délibération du conseil d'administration (art. 60), le cas échéant les dispositions relatives au rachat d'actions (art. 52*bis*), les règles relatives à l'émission d'actions réservées aux membres du personnel (art. 52*septies*), etc.

FEE: LA LIBÉRALISATION DE LA PROFESSION D'EXPERT-COMPTABLE EN EUROPE – RESUME DES PROPOSITIONS (mars 1999)

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises estime utile de reproduire en annexe le sommaire de l'important avis de la FEE relatif à la libéralisation de la profession comptable. Pour la compréhension de ce texte dans le contexte belge, on observera que le terme expert-comptable doit être compris dans un sens large couvrant également la profession de réviseur d'entreprises.

Les principes de la libéralisation de la profession d'expert-comptable

La FEE retient deux principes essentiels qui conditionnent toutes mesures de libéralisation pour la profession d'expert-comptable:

- l'obligation d'acquisition du titre du pays d'accueil et par conséquent, le respect des règles professionnelles et obligations réglementaires du pays d'accueil, et notamment de sa déontologie;
- l'application de ce principe indistinctement quel que soit le mode d'intervention du professionnel: prestation de services ou établissement.

Ce sont les différences dans le contenu des missions exercées par les experts-comptables ainsi que les différences entre les systèmes juridiques et fiscaux et dans les régimes de responsabilité du professionnel qui justifient et rendent nécessaire et obligatoire au regard de l'intérêt général l'acquisition du titre du pays d'accueil.

De même, les exigences de compétence – identiques quel que soit le mode d'intervention de l'expert-comptable – ainsi que les exigences d'une concurrence loyale entre les professionnels originaires d'Etats membres différents nécessitent de maintenir l'acquisition du titre du pays d'accueil tant dans le cadre de l'établissement que de la libre prestation de services.

La libre circulation des personnes physique

La prestation transfrontalière

Elle nécessite, pour les raisons développées ci-dessus, l'acquisition du titre du pays d'accueil et par conséquent le respect des règles professionnelles de ce pays. Ceci entraîne la nécessité de l'inscription du professionnel auprès des autorités compétentes du pays d'accueil.

- Modalités spécifiques en matière de domicile professionnel

La FEE considère qu'afin de rendre possible la libre prestation transfrontalière, les Etats membres ne devraient pas pouvoir exiger que l'expert-comptable possède un domicile pro-

fessionnel sur leur territoire. L'expert-comptable devrait pouvoir seulement justifier d'un domicile professionnel n'importe où dans l'Union Européenne.

- **Modalités d'application du contrôle de qualité**

A l'heure actuelle, les différents systèmes de contrôle de qualité en place dans les Etats membres prévoient, soit que les professionnels chargés du contrôle de qualité doivent se rendre au domicile professionnel de l'expert-comptable contrôlé, soit que l'expert-comptable contrôlé se rende auprès des autorités de contrôle pour leur fournir les documents nécessaires. La FEE considère que ces deux solutions se valent et que l'on devrait appliquer au prestataire de services transfrontaliers les mêmes procédures en vigueur dans le pays d'accueil que celles applicables au professionnel établi.

- **Exercice du contrôle disciplinaire**

Le respect des règles professionnelles du pays d'accueil est une condition de fond à la libéralisation de la profession. Les instances disciplinaires du pays d'accueil sont les seules à même d'interpréter les règles professionnelles du pays d'accueil. Pour cette raison, la FEE considère que le professionnel prestataire de services doit ressortir du contrôle disciplinaire du pays d'accueil.

- **Obligations d'assurance professionnelle**

Les exigences en matière d'assurance professionnelle varient d'un Etat membre à l'autre. Le professionnel fournissant une prestation de service transfrontalière dans un Etat membre d'accueil devra se conformer aux exigences en vigueur dans l'Etat membre d'accueil en matière d'assurance professionnelle.

La libre circulation des personnes morales

Des principes similaires pour les personnes physiques et les personnes morales

Les principes définis pour les personnes physiques devraient être transposés au cas des personnes morales, l'objectif de protection de l'intérêt général étant commun.

La FEE propose que toute société professionnelle agréée dans un Etat membre puisse librement offrir des services transfrontaliers dans un autre Etat membre (libre prestation de services).

Elle propose aussi que toute société professionnelle agréée dans un Etat membre puisse ouvrir une succursale dans un autre Etat membre.

Pour permettre ces deux modes d'intervention, la condition principale serait que le professionnel responsable des travaux et signataire des rapports ait acquis le titre du pays d'accueil, en respecte les règles professionnelles, notamment la déontologie, et soit habilité à engager la responsabilité de la personne morale.

La FEE propose enfin que toute société professionnelle agréée dans un Etat membre puisse créer une société professionnelle filiale dans un autre Etat membre. Pour cela, il conviendrait tout d'abord de respecter les mêmes conditions concernant le signataire des rapports que pour la succursale et, en plus, que la majorité des membres de l'organe de direction de la filiale soit constituée de professionnels agréés localement dans l'Etat membre de la filiale.

Les barrières à la libre circulation des personnes morales

- Règles restreignant le choix des formes juridiques autorisées pour l'exercice sous forme collective

Restreindre l'exercice sous forme collective à certaines formes juridiques nationales revient à interdire la libre prestation de services transfrontaliers et l'établissement de succursales.

La FEE recommande que les experts-comptables puissent exercer leurs activités professionnelles sous la forme juridique de leur choix, c'est-à-dire qu'il ne soit pas possible d'empêcher l'implantation d'une succursale au motif que la forme juridique de la société mère n'est pas reconnue dans le pays d'accueil. Lorsqu'il s'agit d'une filiale, celle-ci devrait bien sûr adopter une forme juridique autorisée dans l'Etat membre d'accueil.

- Règles restreignant le choix des dénominations sociales des sociétés professionnelles

La FEE considère que toutes restrictions relatives à la dénomination sociale des sociétés professionnelles devraient être abolies. De telles règles constituent un obstacle à la libre circulation des personnes morales sociétés professionnelles d'expertise comptable.

Le contrôle légal des comptes

Les règles de contrôle et de direction des cabinets de contrôle légal

En transposant la Huitième directive, la plupart des Etats membres ont mis en œuvre des règles exigeant que les droits de vote et/ou le capital des sociétés professionnelles soient détenus au moins majoritairement par des professionnels agréés localement et détenant le titre professionnel local. La FEE considère que l'exigence d'un agrément local constitue un obstacle à la libre circulation des personnes morales tant en matière d'établissement que de libre prestation de services. En outre, les Etats membres ont souvent imposé des règles de détention du capital et/ou des droits de vote par les professionnels supérieures à une majorité simple (souvent majorité qualifiée de 66 %, 75 % ou 100 %).

Majorité du capital et/ou des droits de vote dans les sociétés de contrôle légal

- Majorité simple/majorité qualifiée

La FEE considère que les exigences en termes de détention du capital et/ou des droits de vote par des contrôleurs légaux dans les cabinets de contrôle légal devraient être harmonisées au niveau Européen à un seuil de majorité simple.

- Professionnels agréés localement/professionnels agréés dans un quelconque Etat membre

La FEE considère que les règles exigeant que la majorité au moins du capital et/ou des droits de vote dans les sociétés professionnelles soit détenue par des professionnels agréés localement et détenant le titre professionnel local ne sont pas proportionnées et qu'il conviendrait de clarifier les dispositions de la Huitième directive afin de permettre les prises de contrôle majoritaires dans les sociétés de contrôle légal d'un Etat membre par des contrôleurs légaux agréés, dans d'autres Etats membres.

Contrôle de l'organe de direction

La FEE souhaite que les propositions de libéralisation développées ci-dessus pour les sociétés de contrôleurs légaux soient transposées aux sociétés d'expertise comptable, lorsque ces dernières sont réglementées.

**RELATIONS INTERPROFESSIONNELLES:
PRINCIPES FONDAMENTAUX DE DEONTOLOGIE
(SYNTHESE DU CODE D'ETHIQUE (1998) IFAC)**

**A. TOUS LES MEMBRES DE L'ORGANISATION MULTIDISCIPLINAIRE
DOIVENT RESPECTER LES PRINCIPES FONDAMENTAUX
SUIVANTS:**

A.1. Intégrité et objectivité

Le professionnel doit être loyal, intellectuellement honnête et libre de tout conflit d'intérêts.

Il doit protéger l'intégrité de ses services professionnels et maintenir l'objectivité dans la formation de son jugement. Il ne doit pas permettre qu'il soit porté atteinte à son objectivité pour des motifs liés à un préjudice, biais ou une influence d'une autre sorte.

En permanence, le professionnel doit être conscient et attentif à l'existence de facteurs qui pourraient donner lieu à des conflits d'intérêts.

A.2. Compétence et conscience professionnelle

Un professionnel doit prêter ses services avec conscience professionnelle, compétence et diligence et il a le devoir permanent de maintenir ses connaissances professionnelles et son habileté au niveau requis pour assurer que le client ou l'employeur bénéficie d'un service professionnel compétent, basé sur les développements les plus actuels de la pratique, de la législation et des techniques.

A.3. Confidentialité

Le professionnel a l'obligation de respecter la confidentialité de l'information relative aux affaires de son client ou employeur, acquise dans l'exercice de ses services professionnels.

Il ne peut utiliser ou révéler de telles informations sans y avoir été autorisé effectivement et spécifiquement, à moins qu'il n'existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de les révéler.

Les professionnels ont une obligation de s'assurer que les employés sous leur contrôle et les personnes dont ils recueillent l'avis ou l'assistance respectent le principe de confidentialité.

A.4. Publicité

Dans le marketing ou la promotion d'eux-mêmes ou de leur travail, les professionnels doivent:

- a) ne pas utiliser des méthodes qui jettent le discrédit sur la profession;
- b) ne pas avancer des prétentions exagérées à propos des services qu'ils sont capables d'offrir, de leur qualification ou de l'expérience qu'ils ont acquise; et
- c) ne pas dénigrer le travail d'autres professionnels.

A.5. Résolution des conflits déontologiques

Lorsqu'ils sont confrontés à des questions importantes de déontologie et lorsque le conflit déontologique concerne une mission d'audit, les professionnels doivent toujours examiner le problème conflictuel avec le partenaire d'audit afin de trouver une solution au conflit.

B. **LORSQU'UN MEMBRE DE L'ORGANISATION MULTIDISCIPLINAIRE A UNE MISSION D'AUDIT, LES AUTRES MEMBRES DOIVENT PERMETTRE A L'AUDITEUR DE RESPECTER LES PRINCIPES SUIVANTS:**

B.1. Indépendance

Le professionnel indépendant qui a une mission de révision doit être et apparaître libre de tout intérêt qui pourrait être considéré, quoiqu'il en soit en réalité, comme étant incompatible avec les principes d'intégrité, d'objectivité et d'indépendance.

A cause du manque d'indépendance apparent ou réel, les situations qui suivent pourraient donner à l'observateur raisonnable des raisons de douter de l'indépendance:

Implication financière avec ou dans les affaires du client

L'implication financière avec un client affecte l'indépendance et peut conduire un observateur raisonnable à conclure qu'elle a été diminuée.

Contrats dans les sociétés

Lorsque les professionnels indépendants sont ou ont été pendant la période précédant immédiatement ou suivant immédiatement sa mission d'audit:

- membres du conseil d'administration, directeurs ou employés de la société; ou
- partenaires ou dans des relations d'emploi avec un membre du conseil d'administration, un directeur ou un employé d'une société,

ils peuvent être considérés comme ayant un intérêt qui peut porter atteinte à l'indépendance dans l'exercice de leur missions d'audit.

Prestations d'autres services pour un client d'audit

Lorsqu'un professionnel indépendant preste d'autres services pour un client où il accomplit une fonction d'audit ou une autre fonction de révision, il y a lieu de prêter attention à ce qu'il ne s'agisse pas d'exercer des tâches de gestion ou à participer à la prise de décisions de gestion.

Relations personnelles et familiales

Les relations personnelles et familiales peuvent affecter l'indépendance.

Honoraires

Lorsque l'encaissement d'honoraires récurrents d'un client ou d'un groupe de clients liés, représente une forte proportion du total des honoraires bruts d'un professionnel indépendant ou d'un cabinet dans son ensemble, la dépendance vis-à-vis de ce client ou de ce groupe de clients doit en tout cas faire l'objet d'un examen car elle peut faire naître des doutes sur l'indépendance.

Honoraires aléatoires

Des services professionnels ne peuvent pas être offerts ni rendus à un client moyennant un arrangement selon lequel aucun honoraire ne sera chargé sauf dans la mesure où une constatation spécifiée ou un résultat est obtenu, ou lorsque l'honoraire est rendu aléatoire d'une autre manière par rapport aux constatations ou résultats de tels services.

L'acceptation de biens ou services de la part d'un client peut être considérée comme un risque de perte d'indépendance. L'acceptation d'une hospitalité excessive engendre un risque similaire.

Propriété du capital

Idéalement, le capital d'une firme doit être détenu exclusivement par des experts-comptables professionnels indépendants (y compris les réviseurs d'entreprises). Toutefois, la détention du capital par d'autres personnes peut être autorisée pourvu que la majorité de la propriété du capital et des droits de vote, soit détenue par des experts-comptables professionnels indépendants.

Association de longue durée de personnel expérimenté avec des clients d'audit

L'utilisation de collaborateurs expérimentés dans un contrat d'audit qui se prolonge dans le temps peut engendrer des risques pour l'indépendance.

B.2. Compétence professionnelle et responsabilités relatives à l'utilisation de non experts-comptables (réviseurs d'entreprises)

Les professionnels indépendants doivent éviter d'accepter la prestation de services professionnels pour lesquels ils ne sont pas compétents sauf dans la mesure où ils peuvent obtenir une assistance ou l'avis compétent qui leur permettra d'accomplir de façon satisfaisante de tels services.

Lorsqu'ils utilisent les services d'experts qui ne sont pas experts-comptables (réviseurs d'entreprises), ces derniers doivent faire en sorte que ces experts soient conscients des exigences déontologiques.

B.3. Honoraires et commissions

Les experts-comptables indépendants (réviseurs d'entreprises) qui prestent des services professionnels pour un client prennent l'engagement d'accomplir ces services avec intégrité et objectivité et conformément au standard technique approprié.

Honoraires professionnels

Les honoraires professionnels doivent refléter loyalement la valeur des services professionnels prestés pour le client en tenant compte de :

- l'habileté et la connaissance requises pour le type de services professionnels concernés;
- le niveau de formation et d'expérience des personnes qui seront nécessairement engagées dans l'exécution des services professionnels;
- le temps nécessaire presté par chacune des personnes engagées dans l'exécution de services professionnels;
- le niveau de responsabilité.

Commissions

Le paiement ou la réception de commissions par un expert-comptable indépendant (reviseur d'entreprises) peut mettre en cause son objectivité et son indépendance. Dès lors, un expert-comptable indépendant ne doit pas payer une commission pour obtenir un client ni accepter une commission pour référer un client à une tierce partie. Un expert-comptable indépendant (reviseur d'entreprises) ne doit pas accepter une commission en vue de recommander les produits ou services d'autres personnes.

B.4. Activités incompatibles avec la pratique de l'expertise comptable

Un expert-comptable indépendant (reviseur d'entreprises) ne doit pas s'engager concurremment dans une quelconque entreprise, occupation ou activité qui pourrait mettre en cause son intégrité, son objectivité, son indépendance, ou la bonne réputation de la profession et dès lors se révéler incompatible avec l'accomplissement de services professionnels.

B.5. Relations avec d'autres experts-comptables indépendants

Lorsqu'un expert-comptable est invité à prêter des services ou à rendre des avis, il doit s'interroger pour savoir si un expert-comptable exerce déjà des fonctions auprès du client prospectif. Dans le cas où il existe un expert-comptable qui continue à prêter des services professionnels, les procédures fixées par les paragraphes 13.8 à 13.14 (du Code IFAC) seront observées. Si l'engagement a pour effet que l'autre expert-comptable indépendant sera remplacé, les procédures fixées par les paragraphes 13.15 à 13.26 (du Code IFAC) seront suivies.

B.6. Publicités et sollicitations

Lorsque la publicité et la sollicitation par un expert-comptable est permise, de telles publicités et sollicitations doivent avoir pour but d'informer le public d'une façon objective et doivent rester décentes, honnêtes, sincères et de bon goût.

**FUNDAMENTELE DEONTOLOGISCHE PRINCIPES
(SAMENVATTING VAN DE "CODE OF ETHICS" (1998) VAN HET IFAC
(INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS))**

**A. ALLE LEDEN VAN DE MULTIDISCIPLINAIRE ORGANISATIE
DIENEN VOLGENDE GRONDBEGINSELEN NA TE LEVEN:**

A.1. Integriteit en Objectiviteit

Beroepsbeoefenaars dienen integer, intellectueel eerlijk en vrij van belangenconflicten te zijn.

Zij dienen de integriteit van hun professionele dienstverlening te bewaken en de objectiviteit van hun oordeel te vrijwaren. Zij mogen niet toelaten dat hun objectiviteit in het gedrang komt door vooroordelen, vooringenomenheid of druk van anderen.

De beroepsbeoefenaar dient zich steeds bewust te zijn van en op te letten voor omstandigheden die leiden tot een belangenconflict.

A.2. Beroepsbekwaamheid en goede zorg

Een beroepsbeoefenaar dient zijn diensten met goede zorg en bekwaamheid te verlenen en is steeds verplicht zijn beroepskennis en bekwaamheid op een peil te houden zodat zijn cliënt of werkgever kan genieten van competente diensten op basis van de hedendaagse ontwikkelingen in de diensten, de wetgeving en de techniek.

A.3. Vertrouwelijkheid

Beroepsbeoefenaars dienen de vertrouwelijkheid van de informatie omtrent cliënten of hun werkgever, die zij verwerven bij hun dienstverlening, te vrijwaren.

Zij mogen zulke informatie niet bekend maken zonder gepaste en specifieke toelating tenzij er een wettelijk of beroepsmatig recht of plicht bestaat tot bekendmaking.

Beroepsbeoefenaars dienen ervoor te zorgen dat hun medewerkers en personen van wie zij adviezen inwinnen of bijstand bekomen de vertrouwelijkheid respecteren.

A.4. Publiciteit

Beroepsbeoefenaars dienen volgende regels na te leven bij het benaderen van de markt en de promotie van zichzelf en hun diensten:

- a) geen gebruik maken van middelen die de goede naam van het beroep in opspraak brengen;
- b) geen overdreven stellingen in te nemen ten aanzien van de aangeboden diensten, hun kwalificaties en hun ervaringen;
- c) het werk van andere beroepsbeoefenaars niet in opspraak brengen.

A.5. Oplossen van ethische geschillen

Indien zich een ethisch geschil voordoet in verband met een controleopdracht, dienen de beroepsbeoefenaars dit geschil steeds voor te leggen aan de vertegenwoordigende bedrijfsrevisor.

B. INDIEN EEN LID VAN DE MULTIDISCIPLINAIRE ORGANISATIE BELAST IS MET EEN CONTROLEOPDRACHT, DIENEN DE ANDERE LEDEN DE BEDRIJFSREVISOR TOE TE LATEN VOLGENDE PRINCIPES NA TE LEVEN:

B.1. Onafhankelijkheid

Bedrijfsrevisoren die een revisorale opdracht uitvoeren, dienen vrij te zijn van belangen die strijdig zijn met integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid en zij dienen dit ook te lijken.

Mogelijke indicaties die ertoe kunnen leiden dat een onafhankelijke waarnemer twijfels kan hebben over de mogelijke onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor:

Financiële belangen in de bedrijvigheid van de cliënt

Financiële belangen in de bedrijvigheid van de klant kunnen de onafhankelijkheid beïnvloeden en kunnen ertoe leiden dat een onafhankelijke waarnemer concludeert dat de onafhankelijkheid aangetast is.

Functies binnen bedrijven

Indien de bedrijfsrevisoren aangesteld zijn in een onderneming, tijdens of onmiddellijk voorafgaand aan hun auditopdracht:

- als lid van de raad van bestuur, kaderlid of werknemer in een bedrijf; of
- als vennoot of werknemer van een lid van de raad van bestuur, een kaderlid of werknemer van een onderneming;

dan kan de onafhankelijkheid van de revisor in het gedrang komen omwille van het belang dat hij op dat moment in die onderneming heeft of zou hebben.

Verstrekken van andere diensten aan de auditcliënt

Wanneer een bedrijfsrevisor, naast zijn gewone auditopdracht of andere rapporteringsopdracht, eveneens extra diensten levert aan de cliënt, dan mogen deze niet bestaan uit het bekleden van beheersfuncties of het deelnemen aan management beslissingen.

Persoonlijke en familiale banden

Persoonlijke en familiale banden kunnen de onafhankelijkheid beïnvloeden.

Honoraria

Wanneer de ontvangst van geregelde honoraria van een cliënt of groep van verbonden cliënten een groot aandeel vormt van de totale honoraria van een bedrijfsrevisor of van diens praktijk in zijn geheel, dient de afhankelijkheid ten opzichte

van die cliënt of groep van cliënten onvermijdelijk onder de loep te worden genomen en rijst de vraag naar onafhankelijkheid.

Resultaatgebonden honoraria

Professionele diensten mogen niet aangeboden of geleverd worden aan een cliënt waarmee een overeenkomst werd gesloten om niet te factureren, tenzij een specifiek resultaat wordt bekomen of wanneer de vergoeding op een andere manier gekoppeld is aan de resultaten van dergelijke diensten.

Het aannemen van goederen en diensten die door de cliënt werden aangeboden, kan aanzien worden als een bedreiging van de onafhankelijkheid van de revisor. Hetzelfde geldt voor het accepteren van overdreven gastvrijheid.

Eigendom van kapitaal

In de meest ideale situatie bezitten bedrijfsrevisoren alle aandelen in hun praktijk. Indien er nog andere aandeelhouders zijn, dan dient toch de bedrijfsrevisor de meerderheid van de aandelen en van de stemrechten te bezitten.

Lange termijn associatie tussen kaderpersoneel en cliënten

Wanneer kaderpersoneel voor een lange periode steeds op dezelfde cliënten werken, kan er een bedreiging van de onafhankelijkheid zijn.

B.2. Beroepsbekwaamheid en verantwoordelijkheden betreffende het inzetten van niet-revisoren

Bedrijfsrevisoren moeten ervan afzien professionele diensten te leveren indien zij daartoe niet de bekwaamheid hebben, tenzij wanneer zij zich laten bijstaan zodanig op gepaste wijze deze dienst kunnen verlenen.

Wanneer ze hiervoor beroep doen op deskundigen in ander vakgebieden, dan moeten zij de nodige stappen ondernemen om er zeker van te zijn dat deze deskundigen op de hoogte zijn van de ethische vereisten.

B.3. Honoraria en commissies

Bedrijfsrevisoren die hun diensten aan een cliënt aanbieden, nemen de verantwoordelijkheid op om hun diensten te leveren met integriteit, objectiviteit en in overeenstemming met de toepasselijke technische standaarden.

Professionele honoraria

Professionele honoraria dienen een getrouwe weergave te zijn van de waarde van professionele diensten geleverd aan de cliënt, hierbij rekening houdend met:

- de vaardigheid en de kennis nodig voor de betreffende professionele diensten;
- het niveau van opleiding en ervaring van de personen;
- de tijd nodig voor uitvoering van de diensten;
- de graad van verantwoordelijkheid.

Commissies

De betaling of ontvangst van een commissie door een bedrijfsrevisor kan zijn objectiviteit en onafhankelijkheid in het gedrag brengen. Vandaar dat een

bedrijfsrevisor nooit een commissie mag betalen om een cliënt te bekomen, of een commissie ontvangen voor het koppelen van een cliënt met een derde partij. Een bedrijfsrevisor wordt geacht nooit een commissie te aanvaarden voor de bemiddeling van producten of diensten van derden.

B.4. Activiteiten die niet stroken met de praktijk van de bedrijfsrevisor

Een bedrijfsrevisor dient zich niet gelijktijdig in te laten met enige handel, beroep of activiteit die zijn integriteit, objectiviteit, onafhankelijkheid of de goede reputatie van het beroep in het gedrang brengt of kan brengen.

B.5. Relaties met andere bedrijfsrevisoren

Wanneer een bedrijfsrevisor wordt gevraagd om zijn diensten of advies te leveren, dient navraag te worden gedaan of de mogelijke cliënt al een beroep doet op een bedrijfsrevisor. Indien dit het geval is en de bestaande bedrijfsrevisor zijn diensten blijft leveren, dienen de procedures uitgewerkt in paragrafen 13.8-13.14 (van de IFAC-Code) gevolgd te worden. Als de overeenkomst resulteert in het beëindigen van de overeenkomst van de cliënt met een andere bedrijfsrevisor, dienen de procedures uitgewerkt in paragrafen 13.15-13.26 (van de IFAC-Code) gevolgd te worden.

B.6. Adverteren en dienstaanbod

Wanneer adverteren en solliciteren toegelaten is voor bedrijfsrevisoren, dienen deze advertenties en dienstaanbiedingen het publiek op een objectieve manier te informeren en aan de eigenschappen van degelijkheid, eerlijkheid, oprechtheid en goede smaak te voldoen.

**FUNDAMENTAL ETHICAL PRINCIPLES
(SUMMARY IFAC CODE OF ETHICS 1998)**

A. ALL THE MEMBERS OF THE MULTIDISCIPLINARY ORGANIZATION HAVE TO OBSERVE FOLLOWING FUNDAMENTAL PRINCIPLES:

A.1. Integrity and Objectivity

Professionals should be fair, intellectually honest and free of conflicts of interest.

They should protect the integrity of their professional services, and maintain objectivity in their judgment. They should not allow prejudice, bias or influence of others to override objectivity.

The professional should be constantly conscious of and be alert to factors which give rise to conflicts of interest.

A.2. Professional Competence & Due Care

A professional should perform professional services with due care, competence and diligence and has a continuing duty to maintain professional knowledge and skill at a level required to ensure that a client or employer receives the advantage of competent professional service based on up-to-date developments in practice, legislation and techniques.

A.3. Confidentiality

Professionals have an obligation to respect the confidentiality of information about a client's or employer's affairs acquired in the course of professional services. They should not use or disclose any such information without proper and specific authority or unless there is a legal or professional right or duty to disclose.

Professionals have an obligation to ensure that staff under their control and persons from whom advice and assistance is obtained respect the principle of confidentiality.

A.4. Publicity

In the marketing and promotion of themselves and their work, professionals should:

- a) not use means which brings the profession into disrepute;
- b) not make exaggerated claims for the services they are able to offer, the qualifications they possess, or experience they have gained; and
- c) not denigrate the work of other professionals.

A.5. Resolution of Ethical Conflicts

When faced with significant ethical issues, and when the ethical conflict concerns an audit assignment, professionals should always review the conflict problem with the audit partner in order to seek a resolution of such conflict.

B. WHEN A MEMBER OF THE MULTIDISCIPLINARY ORGANIZATION HAS AN AUDIT ASSIGNMENT, THE OTHER MEMBERS SHOULD ALLOW THE AUDITOR TO OBSERVE FOLLOWING PRINCIPLES

B.1. Independence

Professional accountants in public practice when undertaking a reporting assignment, should be and appear to be free of any interest which might be regarded, whatever its actual effect, as being incompatible with integrity, objectivity and independence.

Indication of some of those situations which, because of the actual or apparent lack of independence, would give a reasonable observer grounds for doubting the independence:

Financial Involvement with, or in the Affairs of Clients

Financial involvement with a client affects independence and may lead a reasonable observer to conclude that it has been impaired.

Appointments in Companies

When professional accountants in public practice are or were, within the period under current review or immediately preceding an assignment:

- a member of the board, an officer or employee of a company; or
- a partner of, or in the employment of, a member of the board or an officer or employee of a company;

they would be regarded as having an interest which could detract from independence when reporting on that company.

Provision of Other Services to Audit Clients

When a professional accountant in public practice, in addition to carrying out an audit or other reporting function, provides other services to a client, care should be taken not to perform management functions or make management decisions

Personal and Family Relationships

Personal and family relationships can affect independence.

Fees

When the receipt of recurring fees from a client or group of connected clients, represents a large proportion of the total gross fees of a professional accountant in public practice or of the practice as a whole, the dependence on that client or group of clients should inevitably come under scrutiny and could raise doubts as to independence.

Contingency Fees

Professional services should not be offered or rendered to a client under an arrangement whereby no fee will be charged unless a specified finding or result is obtained or when the fee is otherwise contingent upon the findings or results of such services.

Goods and Services Acceptance of goods and services from a client may be a threat to independence. Acceptance of undue hospitality poses a similar threat.

Ownership of the Capital

Ideally, the capital of a practice should be owned entirely by professional accountants in public practice. However, ownership of capital by others may be permitted provided that the majority of both the ownership of the capital and the voting rights lies only with the professional accountants in public practice.

Long association of Senior personnel with Audit Clients

The use of the same senior personnel on an audit engagement over a prolonged period of time may pose a threat to independence.

B.2. Professional Competence and Responsibilities Regarding the Use of Non-Accountants

Professional accountants in public practice should refrain from agreeing to perform professional services which they are not competent to carry out unless competent advice and assistance is obtained so as to enable them to satisfactorily perform such services.

When using the services of experts who are not professional accountants, the professional accountant must take steps to see that such experts are aware of ethical requirements.

B.3. Fees and Commissions

Professional accountants in public practice who undertake professional services for a client, assume the responsibility to perform such services with integrity and objectivity and in accordance with the appropriate technical standards.

Professional Fees

Professional fees should be a fair reflection of the value of the professional services performed for the client, taking into account:

- the skill and knowledge required for the type of professional services involved;
- the level of training and experience of the persons necessarily engaged in performing the professional services;
- the time necessarily occupied by each person engaged in performing the professional services;
- the degree of responsibility.

Commissions

The payment or receipt of a commission by a professional accountant in public practice could impair objectivity and independence. A professional accountant in public practice should not, therefore, pay a commission to obtain a client nor should a commission be accepted for referral of a client to a third party. A professional accountant in public practice should not accept a commission for the referral of the products or services of others.

B.4. Activities Incompatible with the Practice of Public Accountancy

A professional accountant in public practice should not concurrently engage in any business, occupation or activity which impairs or might impair integrity, objectivity or independence, or the good reputation of the profession and therefore would be incompatible with the rendering of professional services.

B.5. Relations with Other Professional Accountants in Public Practice

When a professional accountant in public practice is asked to provide services or advice, inquiries should be made as to whether the prospective client has an existing accountant. In cases where there is an existing accountant who will continue to provide professional services, the procedures set out in paragraphs 13.8-13.14 should be observed. If the appointment will result in another professional accountant in public practice being superseded, the procedures set out in paragraphs 13.15-13.26 should be followed.

B.6. Advertising and Solicitation

When advertising and solicitation by professional accountants are permitted, such advertising and solicitation should be aimed at informing the public in an objective manner and should be decent, honest, truthful and in good taste.

**CONVENTION ENTRE L'ORDRE FRANÇAIS DES AVOCATS
DU BARREAU DE BRUXELLES ET
L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES
(6 janvier 2000)**

ENTRE: L'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles,

ET: L'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

IL EST EXPOSE QUE:

Considérant que la complexité croissante des affaires nécessite la plus grande compétence des prestataires de services tant juridiques que comptables;

Considérant que la profession d'avocat et celle de réviseur d'entreprises sont, à plusieurs égards, complémentaires;

Considérant que chacune de ces professions est régie par la loi et soumise à une déontologie propre;

Considérant que les deux déontologies ont en commun la règle de l'indépendance à l'égard du client;

Considérant que l'intérêt du public commande que, en certaines matières, les services d'un avocat et d'un réviseur d'entreprises puissent lui être offerts;

Considérant toutefois que la spécificité de chacune des professions exclut l'exercice intégré de l'activité professionnelle;

LES PARTIES CONVIENNENT CE QUI SUIT:

Article 1

Au sens de la présente convention, on entend par:

- Avocat: toute personne répondant à la définition de l'article 428 du code judiciaire et inscrite au tableau de l'Ordre, à la liste des stagiaires ou à la liste des membres de barreaux étrangers associés au barreau de Bruxelles et inscrits à l'Ordre français;
- Réviseur d'entreprises: toute personne répondant à la définition des articles 4 et 4bis de la loi du 22 juillet 1953, modifiée notamment par la loi du 21 février 1985;
- Société de moyens: une société, dotée ou non de la personnalité juridique, dont l'objet est la mise en commun de moyens à l'exclusion de tout exercice de l'activité professionnelle de ses membres.

Article 2

Les avocats et les réviseurs d'entreprises peuvent constituer ensemble une société de moyens moyennant les autorisations préalables et toujours révocables de leurs autorités professionnelles respectives.

Article 3

La société de moyens fait l'objet d'une convention écrite qui :

- précise les moyens mis en commun;
- détaille la grille de répartition des frais engendrés par les moyens mis en commun;
- exclut tout partage d'honoraires et toute rémunération d'apport de clients;
- vise expressément les articles 4, 5, 6, 9 et 10 de la présente convention.

Article 4

Chacun des partenaires s'interdit de poser tout acte de nature à porter atteinte à la déontologie de l'autre.

En particulier, ils veillent au respect de leur indépendance professionnelle respective et ils font en sorte que la confidentialité des informations communiquées par les clients ne soit pas affectée.

Les clients ont, en toute circonstance, le libre choix de l'avocat ou du réviseur.

Article 5

Les partenaires s'interdisent toute intervention professionnelle dans les cas où les intérêts de leurs clients ne sont pas compatibles.

De même, les partenaires s'interdisent toute intervention professionnelle pour un même client dans le cas où ils soutiennent des thèses opposées, ainsi que dans le cas où ils devraient respecter des obligations légales ou déontologiques opposées.

Article 6

Les papiers à lettre, brochures, lettres d'information, mentions dans les annuaires professionnels ou autres, quel qu'en soit le support matériel, restent distincts, mais comportent de manière non équivoque la référence à la société de moyens et la profession des partenaires.

Article 7

La participation à la société de moyens existant entre l'avocat et le réviseur de personnes appartenant à des professions non reconnues par les deux autorités professionnelles, est exclue.

Article 8

Le projet de convention portant création de la société de moyens, l'autorisation et la révocation visés à l'article 2, sont examinés par une commission mixte, composée paritaire-ment, qui a pour mission de faire rapport aux autorités professionnelles.

Article 9

La convention portant création de la société de moyens prévoit que les autorités professionnelles ont pleinement accès, en tout temps, à tous les éléments de l'accord, y compris l'ensemble des documents sociaux de toutes formes de données stockées, de manière à leur permettre d'être à tout moment totalement informées sur l'ensemble de la structure juridique, économique et financière de la société de moyens.

Article 10

En cas de conflit entre les déontologies en présence, l'opinion la plus restrictive l'emporte.

En cas de désaccord persistant entre les partenaires à propos d'un conflit entre les déontologies en présence, il est fait appel à l'arbitrage conjoint du bâtonnier de l'Ordre et du président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le bâtonnier et le président peuvent déléguer leurs fonctions. L'opinion la plus restrictive l'emporte.

Article 11

Tout litige ou toute difficulté en relation avec la convention portant création de la société de moyens est soumise aux autorités professionnelles des partenaires.

Le bâtonnier de l'Ordre et le président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises recommandent, le cas échéant, aux partenaires de faire trancher le différend par la voie de l'arbitrage, un arbitre étant désigné par le bâtonnier, un autre par le président et les deux arbitres désignant à leur tour le troisième arbitre.

Dans ce cas, la sentence arbitrale est établie en deux originaux, dont l'un est déposé à l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles et l'autre à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.