

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Créé par la loi du 22 juillet 1953

—
Avenue Marnix 22

1000 Bruxelles

Rapport annuel

2000

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 2000.

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 ANCLAUX (1998-2001) Michel DE WOLF (1998-2001) Hugues FRONVILLE (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 KILESSÉ
<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>Secrétaire général :</i>	David SZAFRAN
<i>Directeur Administration :</i>	Eric VAN MEENSEL
<i>Responsable Surveillance, Stage et Service juridique :</i>	Veerle VAN DE WALLE
<i>Surveillance :</i>	Filiep JOOTS
<i>Stage :</i>	Olivier COSTA
<i>Responsable Etudes et Formation :</i>	Catherine DENDAUF
<i>Formation :</i>	Koen RAES



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 CASTIN (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 (2000-2006)	Jean-Maurice PIRLOT (2000-2006)
Paul COMHAIRE (2000-2006)	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 DASSESE (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

Faits marquants	12
-----------------------	----

1^{ère} partie

EVOLUTION DU CADRE DE L'ACTIVITE DES REVISEURS

1. LA PROFESSION	
1. Réexamen d'ordres institutionnels	23
1.1. Liste des membres	24
1.2. Accès au dossier par les tiers intéressés	26
1.3. Omission temporaire de la liste des membres	29
1.4. Cotisations variables	32
2. EVOLUTION DES PROFESSIONS ECONOMIQUES	33
2.1. Installation du Conseil Supérieur des Professions économiques	33
2.2. Port du titre de comptable et fiscaliste agréé	33
2.3. Réglementation des plans de <i>trust</i> <i>oprisu</i> – Arrêt de la Cour d'arbitrage	34
3. QUESTIONS FRANÇAISES – INCERTITUDES	38
3.1. Comité éthique de l'IFAC	38
3.2. <i>Committee on Auditing</i> de la Commission européenne	38
3.3. Cadre conceptuel de la FEE (<i>Common Core of Principles</i>)	46
3.4. <i>Securities and Exchange Commission</i> (États-Unis)	46
3.5. <i>Independence Standards Board</i> (ISB)	52
3.6. <i>Public Oversight Board</i> (POB)	54
3.7. En Belgique	57
3.8. Position du Conseil de l'IRE – Développements	60
4. ACCÈS À LA PROFESSION	62
5. SOCIÉTÉS DE RÉVISION	64
6. COLLABORATION INTERPROFESSIONNELLE	65
6.1. Conventions interprofessionnelles avec les avocats	65
6.2. Nouvelle loi sur le notariat	67
7. SURVEILLANCE	69
7.1. Contrôle confaménel	70
7.2. Information annuelle	72
8. EXERCICE DE NOTORIÉTÉ	74

II. DROIT COMPTABLE

1. COMPTABILISATION À LA JUSTE VALEUR	77
2. HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE	78
2.1. Historique	78
2.2. Prises de position de l'IASB en 2000	80
2.3. Résolution du 17 mai 2000 de l'IOSCO	81
2.4. Attitude des Etats-Unis en 2000	82
2.5. Prises de position en 2000 au niveau de l'Union européenne	85
2.6. Réactions en Belgique	86
3. COMMISSIONS DES NORMES COMPTABLES	88
3.1. Mises en place d'un « <i>due process</i> »	88
3.2. Autres matières abordées par le Bulletin n° 46 de la CNC	89
4. CRITÈRES PME: NORMES SEULES	90
5. GUIDE DES SOCIÉTÉS ET DROIT COMPTABLE	92
6. PASSAGE À L'EURO	93
7. COMPTABILITÉ PROVINCIALE	96
8. GROUPE DE TRAVAIL RELATIF À L'INFORMATION FINANCIÈRE	97

III. CONSEIL D'ENTREPRISE

1. GUIDE DES SOCIÉTÉS	99
2. ÉLECTIONS SOCIALES	101

IV. REVISION ET DROIT DES SOCIÉTÉS

1. ÉVOLUTION DU DROIT DES SOCIÉTÉS	104
2. HONORAIRES COMPLÉMENTAIRES	114
3. PROJET DE MODIFICATION DES NORMES RELATIVES AU CONTRÔLE DES APOURTS EN NATURE ET QUASI-APOURTS	116
4. NORMES RELATIVES AUX TRANSFORMATIONS DE FORME JURIDIQUE	117
5. RAPPORT DE RÉVISION	118
5.1. Étude de la FEE	118
5.2. Enquête sur le contenu du rapport de commissaire (Étude Graydon)	120
6. NON-DÉPÔT DES COMPTES ANNUELS	121
7. FORMALITÉS LIÉS AU PASSAGE À L'EURO	123
7.1. Impact de l'introduction de l'euro sur le capital social des sociétés et sur leurs actions	124
7.2. Question parlementaire relative au coût lié à la modification des statuts dans le cadre du passage à l'euro	127
8. PROJET DE LOI RELATIF AUX A.S.B.L.	129
8.1. Projet de loi du 12 janvier 2000	129
8.2. Amendement n° 120 du 9 juin 2000	129
8.3. Amendement n° 121 du 9 juin 2000 (subsidaire à l'amendement n° 120)	131
8.4. Amendement n° 171 du 13 juin 2000	131

9. NOTION D'EXPERT INDÉPENDANT CONCERNANT LES OFFRES PUBLIQUES DE REPRISÉ	133
10. AVIS DU CONSEIL DU 7 JANVIER 2000 RELATIF AU RÔLE DU COMMISSAIRE-REVISEUR FACE AUX COMMUNIQUÉS SEMESTRIELS ET ANNUELS DES SOCIÉTÉS COTÉES EN BOURSE	134

V. MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS

1. CONTRÔLE DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES	137
1.1. Normes de révision et normes techniques	137
1.2. Services financiers sur Internet	139
2. AGRÈMENT OCA	140
3. ORGANISATIONS NON GOUVERNEMENTALES	141
4. COMMERCE ÉLECTRONIQUE	142
5. AIDES À L'AGRICULTURE	143
6. PAIX 2000 POUR LE MEILLEUR RAPPORT ENVIRONNEMENTAL	143
7. MAIRONS DE REPOS ET DE SOINS	145

2^{ème} partie

FONCTIONNEMENT DES INSTITUTIONS

I. ORGANES LEGAUX

A. ASSEMBLÉES GÉNÉRALES	151
1. Assemblée générale ordinaire des membres	151
2. Assemblée générale des stagiaires	153
B. LE CONSEIL ET LE COMITÉ EXÉCUTIF	155
1. Travaux du Conseil et du Comité Exécutif	155
2. Relations avec le Conseil Supérieur des Professions Économiques	155
3. Accès à la profession des personnes physiques	156
3.1. Admission au serment	156
3.2. Passerelles	156
4. Tableau des membres	158
5. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires	165
C. COMMISSION DE SURVEILLANCE	166
1. Sous-commission de surveillance de l'essence de la profession	167
2. Sous-commission de contrôle confraternel	171
D. DISCIPLINE	176
1. Composition de la Commission de Discipline et de la Commission d'Appel	176
2. Dossiers disciplinaires	176
E. COMMISSION DU STAGE	180
1. Composition	188
2. La réforme du stage	188

3.	Contact avec l'IEC	189
4.	Travaux de la «Sous-commission examens»	189
5.	Approbation des conventions de stage	189
6.	Refus d'agrément d'un maître de stage	190
7.	Rédaction et prolongation du stage	191
	7.1. Rédaction du stage	191
	7.2. Prolongation du stage	191
8.	Modifications en cours du stage	191
	8.1. Radiation	191
	8.2. Changement de maître de stage	191
	8.3. Suspension de stage et démission	192
	8.4. Stage à l'étranger	192
	8.5. Reprise du stage	192
9.	Délivrance de certificats de fin de stage	192
10.	Examen d'admission au stage	193
11.	Examen de stage	193
12.	Examen d'aptitude 2000	194
	12.1. Résultats	195
	12.2. Composition des jurys d'examen d'aptitude	196
13.	Entrée en stage et mouvements	197
14.	Bienvenues	197
15.	Association des stagiaires	201
16.	Réunion avec les professeurs rédigeant et corrigeant les examens d'entrée au stage	202
17.	Réflexions sur l'examen d'aptitude	202
18.	Décisions de jurisprudence de la Commission du Stage	203
19.	Discipline	211
II.	COMMISSION DES NORMES DE REVISION	212
1.	COMMISSION DES NORMES DE REVISION	213
	1.1. Aspect du contrôle dans la première année de mission et contrôle des chiffres comparatifs	214
	1.2. Evaluation par le réviseur de prestations d'une entreprise de services	214
	1.3. Communications de constatations relatives au gouvernement d'entreprises	215
	1.4. Travaux de la Commission des Normes de révision planifiés en 2001	216
2.	MISSIONS PARTICULIERES	217
	2.1. Normes relatives aux transformations de forme juridique	217
	2.2. Agréation des entrepreneurs	218
III.	COMMISSION JURIDIQUE	220
IV.	COMMISSIONS SECTORIELLES	230
1.	CONTROLE DES MUTUALITES	230
2.	CONTROLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES	231
3.	PARTIS POLITIQUES	232
4.	ECOLES SUPERIEURES DE LA COMMUNAUTE FLAMANDE	232
5.	CONTROLE DES ONG	235

V. RELATIONS EXTERIEURES	
A. COMITE INTER-INSTITUTS	239
1. Lignes de conduite en matière de publicité	239
2. Procédure de passerelles entre les Instituts	240
3. Règles d'organisation et de fonctionnement du Comité inter-instituts	240
4. Relations avec le Conseil Supérieur des Professions Economiques	240
B. RELATIONS INTERNATIONALES	241
1. Commission des relations internationales	241
2. <i>International Federation of Accountants</i> (IFAC)	241
3. <i>International Accounting Standards Committee</i> (IASC)	248
4. Fédération des Experts-comptables Européens (FEE)	250
5. <i>Committee on Auditing</i> de la Commission Européenne	260
6. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF)	261
7. Groupe de liaison belgo-néerlandais	261
VI. FORMATION PERMANENTE	264
VII. ETUDES ET PUBLICATIONS	
1. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES	272
1.1. Forum 2000 du revisor	272
1.2. Audit et environnement	299
1.3. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand	301
2. ACTIVITES DU SERVICE D'ETUDES	303
3. PUBLICATIONS	304

3^{ème} partie ANNEXES

1. Nouveau Règlement d'ordre intérieur (version coordonnée)	309
2. Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société	327
3. Formulaire et Note explicative relatifs à l'information annuelle	344
4. L'image des réviseurs d'entreprises auprès des dirigeants de sociétés	356
5. Recommandation européenne du 21 novembre 2000 (Quality Assurance)	362
6. Communication de la Commission européenne du 13 juin 2000 (IAS)	370

FAITS MARQUANTS

Au début de l'exercice 2000, le Conseil a émis le souhait de mener à bien des chantiers entamés en 1999 et de mettre en œuvre les objectifs fixés dans les principaux domaines relatifs à la profession: (i) concernant les spécificités nationales: accès à la profession, évolutions des professions économiques et collaboration interprofessionnelle, règlement d'ordre intérieur, nouvelle structure de l'Institut, surveillance, évolutions législatives en droit des sociétés, (ii) concernant l'indépendance et (iii) concernant l'internationalisation de la profession: organisation du Forum 2000, harmonisation comptable internationale, développements relatifs à l'indépendance, euro et commerce électronique.

(i) Les spécificités nationales

Accès à la profession

Une des préoccupations majeures du Conseil et de la Commission du Stage a consisté à mettre en œuvre les réformes entamées en 1999 (Rapport 1999, pp. 48 à 50), destinées à améliorer l'organisation du stage. Le premier axe consiste à développer les connaissances des stagiaires dans les matières relatives non seulement à la comptabilité et au droit des sociétés, mais aussi aux technologies et aux normes internationales. Le Conseil et la Commission du Stage se sont également attachés à appliquer le deuxième axe de la réforme relatif au rôle et à la qualité du maître de stage ainsi que le troisième axe de la réforme tendant à une approche plus qualitative du stage en responsabilisant davantage le stagiaire.

Evolution des professions économiques

Dans le cadre de l'évolution des professions économiques, le Conseil attache une importance particulière au rapprochement annoncé entre l'IEC et l'IRE. Les deux Instituts ont entamé des discussions constructives sur un projet concernant les conditions d'accès au stage, dans le respect des spécialisations et des réglementations européennes. Les Présidents des deux Instituts ont eu la possibilité d'exposer leur message commun aux assemblées générales d'avril 2000.

La loi du 22 avril 1999 a créé un Comité inter-instituts composé des représentants de l'IEC, de l'IPCF et de l'IRE. Le Conseil de l'IRE, qui assurait la présidence du Comité durant la première partie de l'exercice 2000, a attaché une grande importance au bon déroulement des travaux de ce Comité. A la suite de plusieurs réunions, le Comité inter-institut a notamment abouti à un projet de lignes de conduite communes aux trois Instituts en matière de publicité, pour le communiquer début 2001 au Conseil Supérieur des Professions économiques.

Collaboration interprofessionnelle

Le Conseil de l'Institut a conclu avec l'Ordre français des avocats du Barreau de Bruxelles une Convention le 6 janvier 2000. Cette Convention fixe les conditions et modalités pour constituer une société civile de moyens entre des avocats et des reviseurs d'entreprises. En exécution de cette Convention, le Conseil de l'IRE et l'Ordre français des avocats ont réuni une commission mixte composée de représentants de chaque autorité ordinale. Cette Commission mixte a notamment examiné la nature de ses compétences et a mis en place une procédure de fonctionnement. Elle a également procédé à l'examen de dossiers introduits en exécution de la Convention.

Le Conseil salue les efforts fournis par cette Commission mixte et les travaux déjà réalisés dans un esprit de collaboration réciproque. Le Conseil formule le vœu de pouvoir poursuivre les discussions avec les autres Barreaux en vue de fixer un cadre commun, dans un objectif de transparence.

Nouveau règlement d'ordre intérieur

L'arrêté royal du 12 mars 2000 modifie le règlement d'ordre intérieur fixé par arrêté royal du 20 avril 1989. Le nouveau règlement d'ordre intérieur contient notamment la possibilité de demander l'omission temporaire de la liste des membres, pour une durée de un à cinq ans en principe. Les autres adaptations concernent notamment la base de calcul de la cotisation variable et les modalités d'accès aux dossiers par des tiers intéressés.

Outre le tableau des membres sous forme papier, le Conseil de l'IRE a placé un tableau électronique des membres sur le site Internet de l'Institut ([http://www.accountancy.be/fra/ire/tableau des membres](http://www.accountancy.be/fra/ire/tableau_des_membres)).

Nouvelle structure interne de l'IRE

Le Conseil a décidé de revoir la structure de l'IRE, à la suite du départ de Monsieur Henri OLIVIER au poste de Secrétaire général de la FEE ainsi qu'à la décision de Monsieur Michel J. DE SAMBLANX de se recentrer sur sa carrière académique. Le Conseil a souhaité rendre un hommage tout particulier à M. Henri OLIVIER en lui remettant un *Liber Amicorum*.

Pour mettre en place une structure destinée à préparer l'avenir, le Conseil s'est basé sur les qualifications et la fidélité dont ont fait preuve les membres du personnel en place de l'Institut. Il a été procédé au recrutement de M. David SZAFRAN en qualité de Secrétaire général.

Surveillance

Le Conseil a pris connaissance de la recommandation sur le contrôle de qualité adoptée le 21 novembre 2000 par la Commission européenne.

La norme sur le contrôle confraternel est globalement conforme à cette recommandation. La Belgique se range parmi les pays européens les plus avancés en la matière. Afin de tenir compte de l'expérience accumulée, ainsi que des nouvelles évolutions européennes, le Conseil proposera en 2001 une nouvelle norme. Celle-ci intégrera la nécessité de développer au sein des cabinets des structures de contrôle interne de qualité, fonctionnant de façon efficace et permanente.

Evolutions législatives

Le Conseil a été particulièrement attentif aux travaux de la Commission juridique de l'IRE, qui a examiné plusieurs dispositions concernant les réviseurs d'entreprises dans le nouveau Code des sociétés.

Le Conseil a par ailleurs suivi les développements relatifs au projet de loi relative aux ASBL déposé au Sénat le 12 janvier 2000. Ce projet de loi vise notamment à soumettre les plus grandes ASBL à la tenue de comptes conformément à la législation comptable et au contrôle de ces comptes par un professionnel. Le Conseil se réjouit du dépôt en juin 2000 d'amendements destinés à garantir la cohérence et l'équilibre recherché par le législateur au sein des professions économiques, concernant la spécialisation du commissaire-réviseur pour le contrôle des comptes annuels et des états financiers. Ces amendements prévoient le contrôle des comptes annuels et des états financiers des très grandes ASBL par un commissaire-réviseur.

(ii) L'indépendance du commissaire-reviseur

Le Conseil est très attaché au principe de l'indépendance du commissaire-reviseur et a été attentif aux projets législatifs consacrés à la transparence, en particulier les dispositions relatives à l'indépendance qui sont examinées de façon plus détaillée dans le présent Rapport.

Durant l'exercice 2000, des événements comme ceux liés à la société Lernout & Hauspie ont mis en évidence la nécessité d'une bonne compréhension par les tiers de la mission attachée à la fonction de commissaire-reviseur, notamment en termes de prévention de fraude et d'actes illégaux, de révélation externe et d'application de normes internationales d'audit et d'indépendance.

Le Conseil de l'Institut a suivi très attentivement les différents débats tant au niveau belge qu'européen et mondial relatifs à l'indépendance du commissaire-reviseur.

Le Conseil a ainsi participé aux travaux de la FEE, au sein de laquelle il est représenté.

L'IFAC a soumis à consultation en juin 2000 un projet de modification de son Code en matière d'éthique et d'indépendance. En tant que membre élu du Comité éthique de l'IFAC, le Président de l'IRE, M. Jean-François CATS, continue à participer aux discussions relatives à ce projet de modification.

Après plusieurs réunions, le Comité chargé du contrôle légal des comptes de la Commission européenne (*Committee on Auditing*) a rédigé un projet de recommandation relatif à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes. La Commission européenne a soumis à large consultation la dernière version du document, daté du 15 décembre 2000, en diffusant celui-ci sur son site internet⁽¹⁾. Dans ce document, la Commission européenne fixe notamment les conditions auxquelles le contrôleur légal des comptes peut accepter de conclure un contrat d'emploi auprès d'une ancienne société auditée après la cessation de son mandat. Dans ce texte, la Commission européenne autorise en outre des prestations d'autres services que les services d'audit, moyennant le respect de certaines conditions.

(1) Commission européenne, «*Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*», http://europa.eu.int/comm/internal_market/tr/company/index.htm

En Belgique, le Conseil a suivi de manière approfondie les travaux en cours concernant le *Corporate Governance*. Le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000 a adopté un avant-projet de loi qui prévoit l'interdiction pour le commissaire-reviseur d'accepter ou d'exercer toute fonction, mission ou mandat auprès d'une ancienne société auditée avant l'expiration d'un délai de deux ans à dater de la cessation de son mandat de commissaire-reviseur. L'avant-projet de loi prévoit également que le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque la société dont il vérifie les comptes ou une société liée a bénéficié de prestations réalisées par le commissaire ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration. Dans le cadre de cet avant-projet, les prestations de contrôle, de vérification et de correction ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire-reviseur, en ce compris celles fournies à des sociétés liées, sont sans incidence sur l'indépendance du commissaire. Le Conseil des Ministres a décidé de consulter à ce sujet notamment le Conseil Supérieur des Professions Economiques, la Commission bancaire et financière et l'IRE.

Le Conseil de l'IRE a exprimé au Gouvernement son analyse. Il a recommandé que les dispositions relatives à l'indépendance du commissaire soient alignées sur la recommandation européenne. Le projet de recommandation européenne du 15 décembre 2000 a été communiqué au Gouvernement belge par l'intermédiaire du représentant du Ministre belge des Affaires Economiques au *Committee on Auditing* de la Commission européenne.

A la suite de cette intervention, il a été annoncé que l'avant-projet de modification législative sera réexaminé lorsque la Commission européenne se sera prononcée sur les règles en matière d'indépendance. Le Ministre des Finances a notamment répondu à une question parlementaire en ces termes: «*L'avant-projet de loi sur le «corporate governance» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil Supérieur des Professions économiques qui devront bien évidemment tenir compte des évolutions actuelles au niveau européen et américain.*»⁽¹⁾

(1) Réponse du Ministre des Finances à une question orale de M. Georges LEISSEN sur «le point de vue de la Commission bancaire et financière concernant les reviseurs d'entreprises» (n° 2837), Chambre des Représentants, 3^e session de la 50^e législature, 2000-2001, 12 décembre 2000, CRABV 50 COM 330, <http://www.lachambre.be>

Le Conseil a également examiné l'incidence des principes relatifs à l'indépendance et à la transparence sur une série de dispositions du droit des sociétés en Belgique. Ces analyses ont trait notamment à la notion d'expert indépendant dans le cadre des offres publiques de reprise⁽¹⁾ (*squeeze-out*) et à la mention des honoraires complémentaires dans le rapport de gestion.⁽²⁾

Les éléments qui précèdent sont développés dans le présent Rapport.

(iii) L'internationalisation de la profession

Forum 2000 du revisorat

Le Conseil avait décidé l'organisation du Forum 2000 du revisorat durant l'année 1999. Dès l'automne 1999, les quatre Commissions suivantes avaient été constituées en vue d'assurer la réussite du Forum sur le thème de l'internationalisation: Commission IAS, Commission ISA, Commission Éthique et Commission «New assurance services».

Le cinquième Forum du revisorat, qui s'est tenu à Bruxelles les 5 et 6 décembre 2000, fut innovateur: il était en effet précédé d'une séance académique, à laquelle ont assisté de nombreux représentants du monde politique, économique, social et académique. Le Conseil s'est également réjoui de la participation de nombreuses organisations professionnelles étrangères similaires à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le Conseil de l'Institut tient à remercier vivement le confrère André KLESSE qui a assuré la coordination de ce Forum 2000 en tant que rapporteur général ainsi que tous les Confrères qui ont participé aux travaux préparatoires des quatre Commissions du Forum 2000.

Les discussions qui se sont déroulées durant le Forum ont permis aux confrères d'échanger leurs réflexions sur l'évolution de la profession et de mieux prendre conscience du contexte international. Les conclusions du Forum ont permis aux confrères d'exprimer les attentes de la profession et le rôle que doit poursuivre l'Institut, en mettant l'accent sur la formation.

(1) Arrêté royal du 8 novembre 1989 relatif aux offres publiques d'acquisition et aux modifications du contrôle des sociétés.

(2) Article 64ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales; article 134, §§ 2 et 4, du Code des sociétés.

Les conclusions du Forum, résumées pour chacune des quatre Commissions, sont reprises dans le présent Rapport 2000. Les sujets traités ont été d'une grande actualité et le Conseil souhaite que les documents définitifs relatifs aux Commissions ISA et IAS du Forum soient publiés en 2001.

Parmi les thèmes développés au Forum, il a notamment été question de la Communication du 13 juin 2000 de la Commission européenne tendant à l'harmonisation comptable internationale et des développements relatifs à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.

Harmonisation européenne

Dans sa Communication du 13 juin 2000 sur la stratégie en matière d'information financière, la Commission européenne recommande d'adopter les normes comptables internationales IAS pour les comptes consolidés des sociétés cotées d'ici 2005⁽¹⁾. L'objectif poursuivi est de faciliter la comparabilité des informations financières. Cette règle pourra être étendue en 2007 au plus tard, aux sociétés qui établissent un prospectus d'offre publique conformément à la directive relative aux prospectus⁽²⁾.

Conscient de l'importance de ces évolutions, le Conseil souhaite continuer à développer les efforts entrepris pour satisfaire aux besoins en formation, dans le cadre du programme de formation mis en place par l'Institut.

La Commission européenne a en outre publié une recommandation sur l'assurance-qualité dans le domaine du contrôle légal⁽³⁾ et a entrepris des travaux visant à déterminer une approche commune en matière de normes d'audit et d'éthique professionnelle⁽⁴⁾.

(1) Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, «*Stratégie de l'UE en matière d'information financière: la marche à suivre*», COM (2000) 359 final, 13 juin 2000, p. 2.

(2) Conformément à la directive 89/298/CEE du Conseil du 17 avril 1989 portant coordination des conditions d'établissement, de contrôle et de diffusion du prospectus à publier en cas d'offre publique de valeurs mobilières, J.O. L 124, 5 mai 1989, p. 8.

(3) Recommandation fixant certaines exigences minimales pour le contrôle qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union Européenne, 21 novembre 2000, http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/index.htm.

(4) Commission européenne, «*Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*», http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/index.htm

Commerce électronique

Les missions de labellisation de sites internet ne consistent pas en une certification d'états comptables et financiers, laquelle relève de la compétence exclusive des réviseurs d'entreprises. Dans ce contexte, le Conseil de l'Institut a répondu favorablement à la demande de l'IEC de poursuivre ensemble les travaux entamés par l'IRE pour aboutir à la conclusion d'un contrat de licence d'exploitation WebTrust avec l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

Euro

Depuis 1997, le Conseil a réalisé plusieurs démarches dans le cadre de la préparation au passage à l'euro: mise à disposition en 1998 et en 1999 de la base de données Eurochallenger®, publication d'articles en la matière dans le Bulletin d'information de l'IRE, prises de positions par le Conseil, développements dans les rapports annuels de l'Institut de 1997 (pp. 59-65) et de 1998 (pp. 65-69), suivis des travaux de l'*Euro Working Party* à la FEE.

Au cours de l'exercice 2000, la Banque Centrale Européenne, en collaboration avec les Banques centrales nationales (dont la Banque Nationale de Belgique au travers du Commissariat général à l'euro), a lancé une campagne de sensibilisation, intitulée «Unissons nos forces pour l'euro!», en vue d'attirer l'attention d'un nombre important de personnes au passage à l'euro fiduciaire. Le Conseil de l'IRE s'est associé à ce projet en qualité de partenaire.

Le Ministre de l'Economie a lancé une campagne de sensibilisation des entreprises à certains aspects du passage à l'euro dans le courant de l'année 2000. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés ont été associés à ces travaux et se sont engagés à assister adéquatement les entreprises dans le cadre du basculement à l'euro.

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	International Organisation of Securities Commissions
IPCF	Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés
IRE	Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA	International Standard on Auditing
ISB	Independence Standards Board (US)
OCA	Office de Contrôle des Assurances
OCM	Office de Contrôle des Mutualités
ONG	Organisations non gouvernementales
UE	Union Européenne
SEC	Securities and Exchange Commission (US)
SIC	Standing Interpretation Committee (IASB)

1^{ère} partie

EVOLUTION DU
CADRE DE L'ACTIVITE
DES ENSEIGNANTS

I. LA PROFESSION

1. **Règlement d'ordre intérieur**
 - 1.1. Liste des membres
 - 1.2. Accès au dossier par les tiers intéressés
 - 1.3. Omission temporaire de la liste des membres
 - 1.4. Cotisations variables

2. **Evolution des professions économiques**
 - 2.1. Installation du Conseil Supérieur des Professions économiques
 - 2.2. Port du titre de comptable et fiscaliste agréé
 - 2.3. Réglementation des plans de *stock option* – Arrêt de la Cour d'Arnhem

3. **Questions éthiques – Indépendance**
 - 3.1. Comité éthique de l'IFAC
 - 3.2. *Committee on Auditing* de la Commission européenne
 - 3.3. Cadre conceptuel de la FEE (*Common Code of Principles*)
 - 3.4. *Securities and Exchange Commission* (Etats-Unis)
 - 3.5. *Independence Standards Board* (ISB)
 - 3.6. *Public Oversight Board* (POB)
 - 3.7. En Belgique
 - 3.8. Position du Conseil de l'IBS – Développements

4. **Accès à la profession**

5. **Sociétés de révision**

6. **Collaboration interprofessionnelle**
 - 6.1. Convention interprofessionnelle avec les avocats
 - 6.2. Nouvelle loi sur le notariat

7. **Surveillance**
 - 7.1. Contrôle confonctionnel
 - 7.2. Information annuelle

8. **Etude de notoriété**

1. REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR

Le *Moniteur Belge* du 28 mars 2000 a publié l'arrêté royal du 12 mars 2000 modifiant l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'entreprises. Comme il a déjà été exposé dans le Rapport Annuel de l'IRE 1999 (p. 29), la plupart des modifications sont d'ordre technique, mais il importe de souligner que plusieurs de ces dispositions ont un effet direct sur les droits et obligations des membres.

Les modifications portent notamment sur:

- un certain nombre d'adaptations formelles des données reprises dans le tableau des membres de l'Institut (article 4, § 1);
- le contenu du dossier ouvert par l'Institut sous le nom des membres et la communication, au siège de l'Institut, des renseignements qui y figurent à «toute personne intéressée» (article 4*bis*);
- l'introduction de la possibilité de solliciter auprès du Conseil l'omission temporaire du tableau des membres (article 5, § 5);
- l'introduction d'un régime applicable au réviseur d'entreprises qui exerce un mandat politique (article 5, § 6);
- la diminution du montant minimum de la cotisation fixe et l'extension de cette cotisation aux personnes morales, ainsi que le remplacement des mots «des honoraires bruts perçus à l'occasion de l'exercice des» par les mots «le chiffre d'affaires soumis à la TVA tel qu'il a été déclaré au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle la cotisation est due», au titre de base de calcul de la cotisation variable pour tous les membres (article 7);
- l'instauration de l'obligation pour les réviseurs d'entreprises d'informer l'Institut lorsqu'ils acquièrent ou perdent la qualité de membre d'une organisation professionnelle exerçant à l'étranger une activité comparable à celle de l'Institut des réviseurs d'entreprises ou d'une autre organisation créée en Belgique ou reconnue par la loi (article 36*bis*).

Au cours de l'exercice précédent, le Conseil a commenté un certain nombre de ces modifications ou adopté en la matière des positions que nous exposons ci-après.

1.1. Liste des membres

Le tableau des membres est arrêté chaque année au 31 décembre par le Conseil de l'IRE. La procédure s'effectue conformément à l'article 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*Moniteur belge* du 22 avril 1989), tel que modifié par l'arrêté royal du 12 mars 2000 (*Moniteur belge* du 28 mars 2000). Le tableau des membres est par ailleurs communiqué aux membres (sous la forme d'une annexe séparée au rapport annuel) et publié au *Moniteur belge* (dans le courant du mois de mars).

Les informations à communiquer en vertu dudit article et qui sont dès lors stockées dans la banque de données de l'Institut sont reproduites ci-dessous. Cette banque de données génère le tableau des membres selon une structure préétablie. Le texte en caractère italique comprend d'autres commentaires ou des mentions facultatives qui peuvent également être publiés à titre complémentaire.

► *Le tableau des membres des personnes physiques*

Le tableau des membres reprend les données suivantes par ordre alphabétique en ce qui concerne les personnes physiques:

- le numéro d'ordre de l'inscription dans le registre;
- le nom, les prénoms et le domicile (*cette dernière mention pouvant être omise lorsque le domicile coïncide avec le lieu d'exercice de l'activité professionnelle, éventuellement suivis par un numéro de téléphone et de télécopie privé,*
- la date de la prestation de serment (*l'année*);
- la langue dans laquelle le serment a été prêté, conformément à l'article 4 de la loi ou, si celui-ci a été prêté en langue allemande, le groupe linguistique auquel l'intéressé souhaite appartenir;
- la dénomination ou la raison sociale de la société inscrite au tableau des membres de l'Institut dont l'intéressé est principalement l'associé, l'employé ou le collaborateur;
- le lieu d'exercice de l'activité professionnelle, *éventuellement suivi par le numéro de téléphone et de télécopie professionnel; dans le cas où le réviseur fait partie d'une société de révision, ces données de communication seront celles liées à l'un des établissements de cette dernière où le réviseur exerce ses activités professionnelles;*

- la qualité d'employé d'un autre reviseur;
- le numéro de téléphone portable auquel le reviseur peut être joint.

► *Le tableau des membres des personnes morales*

Le tableau des membres contient les indications suivantes en ce qui concerne les sociétés:

- le numéro d'ordre de l'inscription au registre;
- la dénomination ou la raison sociale de la société;
- la date de l'admission comme membre (*l'année*);
- la forme juridique de la société;
- le siège social de la société, éventuellement suivi par le numéro de téléphone et de télécopie général du siège;
- l'adresse des établissements où la personne morale exerce l'activité de reviseur d'entreprises, éventuellement suivi par le numéro de téléphone et de télécopie général de l'établissement;
- les noms et prénoms des reviseurs d'entreprises habilités à représenter la société dans l'exercice d'une mission revisoriale, à savoir les associés et les gérants/administrateurs.

► *Le tableau électronique des membres de l'IRE*

Outre le tableau des membres sous forme papier, l'IRE met également à la disposition un tableau électronique des membres sur le site Internet de l'Institut ([http://www.accountancy.be/fr/ire/tableau des membres](http://www.accountancy.be/fr/ire/tableau%20des%20membres)) permettant aux membres ainsi qu'à tous les intéressés de consulter les renseignements professionnels concernant les reviseurs d'entreprises, tels que ceux-ci ont été communiqués au secrétariat de l'Institut.

L'information accessible via Internet permet aussi d'accéder aux données de communication électroniques relatives aux reviseurs d'entreprises. Les membres peuvent donc y faire figurer les données de communication suivantes, qui ne figurent pas dans la version papier du tableau des membres:

- pour les personnes physiques, à la suite de leur adresse professionnelle, leur adresse professionnelle de courrier électronique ainsi que leur URL (adresse internet) éventuel;
- pour les personnes morales, après les données concernant le siège social, l'adresse électronique générale ainsi que l'URL de la société de révision.

Le tableau électronique des membres est mis à jour mensuellement par les soins d'un partenaire, chargé également de l'entretien du site commun www.accountancy.be de l'IRE et de l'IEC. En outre, la version électronique permet de faire un tri sur la base des codes postaux, ce qui n'était pas le cas auparavant.

► *Mise à jour du tableau des membres*

Conformément à l'article 18, 3^o, du règlement d'ordre intérieur, le Conseil est tenu de surveiller la mise à jour du registre et du tableau des membres.

Afin de permettre à l'Institut de restituer correctement les renseignements figurant dans les publications du tableau des membres, les membres sont invités à communiquer sans délai tout changement d'adresse, toute collaboration professionnelle ou tout autre changement dans la manière dont ils exercent leur profession.

Une société de révision ne sera reprise dans le tableau des membres qu'après son inscription par le Conseil dans le registre des membres. Il résulte en outre de l'article 18 précité du règlement d'ordre intérieur que le Conseil devra pouvoir prendre acte de tout changement de forme juridique ou de la raison sociale d'une personne morale, inscrite au tableau des membres, sur la base des documents qui lui seront soumis. Les modifications ne peuvent en aucun cas être apportées dans le registre des membres et au tableau si le Conseil n'en a pas pris acte.

Les membres qui souhaitent vérifier si les données professionnelles et de communication dont dispose l'Institut sont correctes et tenues à jour peuvent consulter les données les concernant sur le tableau électronique des membres ([http://www.accountancy.be/fr/ire/tableau des membres](http://www.accountancy.be/fr/ire/tableau%20des%20membres)), accessibles à partir du site internet de l'IRE. Les éventuelles mises à jour peuvent être communiquées en apportant les modifications sur la page imprimée qui sera envoyée après signature à l'adresse de l'Institut ou faxée à l'Institut.

1.2. Accès au dossier par les tiers intéressés

1.2.1. Règlement d'ordre intérieur

L'article 4bis du règlement d'ordre intérieur est formulé comme suit:

«Article 4bis, § 1^{er}. L'Institut ouvre un dossier au nom de ses membres. Le dossier comprend les documents à l'appui des éléments repris au tableau ainsi que les données nécessaires à l'application de l'article 18ter de la loi.

Le dossier comprend en outre les informations requises en ce qui concerne les liens de collaboration professionnelle établis avec des sociétés ou associations constituées en Belgique ou à l'étranger, dans le respect de l'article 8 de la loi.

§ 2. Outre les renseignements visés au § 1^{er}, le dossier de toute société civile inscrite au tableau comporte:

- le nom et le domicile de tous les actionnaires ou associés de la société;*
- le nom et le domicile de tous les membres de l'organe d'administration de la société;*
- la liste des sociétés belges ou étrangères dans lesquelles elle détient des actions ou parts sauf lorsque ces titres doivent être considérés comme des placements de trésorerie.*

Toute personne intéressée peut obtenir au siège de l'Institut communication des informations mentionnées sous le présent paragraphe.»

Le Conseil de l'IRE a examiné cette disposition en vue de déterminer:

- a) l'étendue des informations qui doivent être communiquées, et
- b) les bénéficiaires de cette communication d'informations (notion de tiers intéressé).

Le Conseil souhaite rappeler que le site internet de l'IRE⁽¹⁾ donne accès à un nombre important d'informations:

- a) nom des associés et des membres de l'organe d'administration de la société;
- b) liste des entreprises dont la société est l'associée.

1.2.2. Position du Conseil

► *Concernant l'étendue de l'obligation de communication*

Le Conseil constate que la rédaction de l'article 4bis du règlement d'ordre intérieur de l'IRE ne confère pas aux tiers, même disposant d'un intérêt

(1) <http://www.accountancy.be>

légitime, le droit de prendre connaissance des renseignements visés au § 1^{er}, notamment les liens de collaboration professionnelle.

Le Conseil est d'avis que les tiers ne peuvent donc pas exiger d'obtenir les renseignements concernant des liens de collaboration professionnelle. Le règlement d'ordre intérieur n'interdit cependant pas au Conseil de l'Institut de communiquer ces renseignements, visés à l'article 4bis, § 1^{er}, du règlement.

► *Concernant la notion de «personne intéressée»*

L'article 4bis, § 2, du règlement d'ordre intérieur ne vise que des données relatives à des personnes morales. La notion de personne intéressée devrait dès lors être interprétée largement, en tenant compte du fait qu'un certain nombre d'informations peuvent être obtenues par d'autres voies (par exemple: Banque Nationale de Belgique, *Moniteur belge*, Registre des sociétés civiles).

En l'absence de définition de *personne intéressée*, le Conseil de l'Institut peut, par analogie, tenir compte de certains critères appropriés, dégagés à partir des notions reprises dans le Code judiciaire, la procédure devant le Conseil d'Etat, le Conseil de la concurrence, les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, la loi sur la protection de la vie privée et la loi sur la transparence des actes administratifs⁽¹⁾. Ces critères peuvent être les suivants:

- a) la personne doit avoir un intérêt:
 - personnel,
 - direct,
 - propre,

(1) J. VERLINDEN, «Het belang als ontvankelijkheidsvoorwaarde voor de rechtsvordering (art. 17 en 18 Gerechtelijk Wetboek)», *Jura Falouts*, 1987-1988, p. 20; Cour de cassation, 19 septembre 1996, *R.C.J.B.*, 1997, p. 105; G. CLOSSET-MARCHAL, «Vers une reconnaissance jurisprudentielle de l'action d'intérêt collectif», *J.T.*, 1999, p. 442; E. BALATE, «L'intérêt à agir devant le Conseil de la Concurrence», *DAOR* 1995 n° 37, p. 63; Cons. Concurrence, 24 février 1995, aff. *Jongen c/ RTBE*, inédit, cité par E. BALATE, «L'intérêt à agir devant le Conseil de la Concurrence», *DAOR* 1995 n° 37, p. 63; Comm. Charleroi, 6 mai 1997, commenté par B. DENOECK, «La notion d'intéressé au sens des articles 140 et 158bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales», *R.D.C.*, 1999, p. 54; Comm. Liège, 27 janvier 1998, commenté par B. DENOECK, «La notion d'intéressé au sens des articles 140 et 158bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales», *R.D.C.*, 1999, p. 54-55; F. JONGEN, «La publicité de l'administration», *J.T.*, 1995, p. 777.

- concret (avantage matériel ou moral et effectif),
 - légitime (questions de fait à résoudre à la lumière des circonstances propres à chaque espèce), et
 - qui ne peut pas être apprécié uniquement en fonction des avantages que la personne pourrait retirer des informations qu'elle sollicite;
- b) la personne morale doit agir dans les limites de son objet social, lequel doit être suffisamment précis et spécifique;
- c) pour les personnes morales, il doit en outre y avoir un lien direct entre cet objet social et la demande de renseignements;
- d) la personne ne peut prétendre défendre les intérêts d'un groupe que si elle peut être considérée comme représentative de ce groupe;
- e) la demande de communication ne peut être abusive; et
- f) cette demande doit être formulée de façon suffisamment précise.

1.3. Omission temporaire de la liste des membres

Conformément à l'article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur de l'IRE, tel que modifié par arrêté royal du 12 mars 2000, le Conseil peut *«accéder à la demande d'un membre, personne physique, qui sollicite son omission temporaire du tableau pour une durée d'au moins un an, n'excédant pas cinq ans. A la demande de l'intéressé, la durée de l'omission peut être prolongée par décision du Conseil.»*

► *Acceptation par le Conseil d'une demande d'omission temporaire du tableau des membres*

Le membre, qui sollicite auprès du Conseil l'omission temporaire du tableau des membres, motivera sa demande et mentionnera la période (allant d'un an à cinq ans) pendant laquelle il souhaite être omis du tableau des membres. Ces mêmes formalités devront être respectées en cas de demande de prolongation de l'omission. L'omission du tableau des membres prendra cours le jour de la notification au membre par le Conseil qu'il accepte la requête.

Il va sans dire que cette demande d'omission temporaire ne saurait être recevable par le Conseil qu'à la condition que le demandeur ait satisfait à l'ensemble des obligations qui lui incombent en tant que réviseur d'entreprises actif. Par analogie avec la situation de démission, cela signifie qu'il devra confirmer avoir mené à bien toutes les missions qui lui ont été confiées en sa qualité de réviseur d'entreprises ou qu'il les a confiées à un autre réviseur d'entreprises et qu'il s'est notamment acquitté de ses obligations de cotisations. En outre, le demandeur ne peut en aucun cas se trouver dans une situation pouvant donner lieu à des problèmes disciplinaires. De même, au moment où il introduit sa demande, il ne pourra exercer des activités incompatibles constituant une infraction à l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953, circonstance qui à elle seule peut conduire à des problèmes disciplinaires. L'article 7bis précité cite les incompatibilités entre la fonction de réviseurs d'entreprises et d'autres fonctions, notamment celles résultant d'un contrat de travail, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises, ou celles résultant de l'exercice d'activités commerciales. L'article 7bis contient quelques dérogations, notamment concernant les fonctions exercées dans l'enseignement.

► *Droits et obligations du membre temporairement omis du tableau des membres*

L'article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur précité définit par ailleurs comme suit les droits et obligations du membre qui bénéficie d'une omission temporaire:

«Pendant la période d'omission, le membre ne peut exercer aucune fonction, mandat ou mission en qualité de réviseur d'entreprises, ni faire usage de son titre à des fins professionnelles. Il n'est pas tenu au paiement de cotisations ni au respect des règles déontologiques figurant dans les chapitres II à V de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.»

«En cas d'omission, il n'est pas possible d'exercer le mandat de gérant ou d'administrateur dans une société de réviseurs.»

Conformément à la logique de ce texte, le réviseur d'entreprises pourra par contre continuer à détenir des actions en tant qu'associé, à condition de ne pas exercer les droits professionnels qui y sont attachés (voyez Rapport annuel 1999, p. 29).

► *Fin de l'omission temporaire du tableau des membres*

En ce qui concerne la fin de l'omission temporaire du tableau des membres, l'article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur prévoit:

«L'omission à la demande d'un membre prend fin lorsque le membre notifie, par lettre recommandée, qu'il est en mesure de satisfaire à l'ensemble des obligations des réviseurs d'entreprises. Si, à l'expiration de la période d'omission, il n'a pas sollicité une prorogation du délai ou s'il n'a pas notifié sa réinscription, il est réputé démissionnaire et rayé du tableau.»

Par analogie avec la demande de réinscription sur le tableau des membres après une démission, la lettre recommandée par laquelle le membre fait savoir qu'il est *«en mesure de satisfaire à l'ensemble des obligations des réviseurs d'entreprises»* (art. 4, 1^o à 3^o, et article 7bis de la loi du 22 juillet 1953) doit être adressée au Conseil de l'Institut en même temps que le dossier prouvant qu'il remplit les conditions nécessaires pour la reconnaissance de la qualité de réviseur d'entreprises. Le dossier contiendra également un *curriculum vitae* reprenant les activités professionnelles du candidat depuis son omission temporaire du tableau des membres ainsi qu'une note justifiant qu'il a poursuivi sans discontinuer sa formation permanente.

Le Conseil prendra connaissance des noms des personnes qui n'ont pas introduit une demande de prolongation au terme de la période d'omission, ou qui n'ont pas notifié leur réinscription et devront en conséquence être rayés administrativement du tableau des membres.

► *Incompatibilités*

Le Conseil a décidé que l'exercice de la fonction de réviseur d'entreprises est incompatible avec celle de membre à temps plein du Conseil de la concurrence, notamment en raison des dispositions de l'article 17 des lois coordonnées sur le Conseil de la concurrence du 1^{er} juillet 1999.

En particulier, l'article 17, § 4, alinéa 3, de ces lois coordonnées prévoit que: *«Pendant toute la durée de leur mandat, le président, le vice-président et les deux membres désignés à temps plein ne peuvent exercer aucune autre activité professionnelle. Toutefois, le Roi peut, sur proposition du Ministre, autoriser l'exercice d'une activité professionnelle complémentaire et accessoire pour autant que cette activité soit compatible avec l'exercice d'un mandat au sein du Conseil de la concurrence.»*

Le Conseil de l'IRE rappelle à cette occasion la possibilité de demander l'omission temporaire conformément à l'article 5 (nouveau) du Règlement d'ordre intérieur de l'IRE (modifié par l'A.R. du 12 mars 2000).

1.4. Cotisations variables

L'arrêté royal du 12 mars 2000 modifiant l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises modifie la base de calcul de la cotisation variable et prendra effet à partir de 2001.

Conformément à la nouvelle formulation de l'article 7, alinéa 1^{er}, du règlement d'ordre intérieur, la cotisation sera calculée pour tous les membres à partir de 2001 *sur le chiffre d'affaires soumis à TVA tel qu'il a été déclaré au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle la cotisation est due*, c'est-à-dire l'année 2000. Conformément à l'alinéa 2 du même article, les membres sont autorisés à déduire les honoraires qui:

- ont déjà été soumis à cotisation sur le chiffre d'affaires perçue par un Institut exerçant à l'étranger des fonctions similaires à celles de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou
- ont été facturés à un autre membre de l'IRE.

Le Conseil est d'avis qu'il découle de l'emploi des mots que le législateur a exclusivement voulu se référer à des notions de TVA. Le chiffre d'affaires sur lequel la cotisation variable sera calculée sera, dès lors, égal au total annuel des grilles [00], [01], [02] et [03] des déclarations TVA de l'année civile 2000, diminué des notes de crédit délivrées y relatives et des «recettes exceptionnelles» (telles que les ventes de biens d'investissement usagés). Les frais engagés pour compte du client et facturés à celui-ci ne seront pas portés en déduction, étant donné qu'ils ne sont pas soumis à TVA et qu'ils sont par conséquent déjà exclus du calcul.

Le nouveau texte du 4^e alinéa de l'article 7 du règlement d'ordre intérieur prévoit que *le chiffre d'affaires est communiqué au moyen d'un formulaire de déclaration, établi par le Conseil, au plus tard le 31 mars de chaque année.*

2. EVOLUTION DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

2.1. Installation du Conseil Supérieur des Professions économiques

Le *Moniteur Belge* du 9 septembre 2000 a publié l'arrêté royal du 12 août 2000 portant désignation des membres du Conseil supérieur des professions économiques. Les membres suivants ont été nommés à partir du 1^{er} septembre 2000:

- sur présentation du Conseil central de l'Economie: M. Guy KEUTGEN, M. Kris PEETERS, M. Jean-Luc STRUYF et Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE.
- sur présentation commune du Ministre de l'Economie, du Ministre de l'Agriculture et des Classes moyennes et du Ministre des Finances: M. Pierre MICHEL, Mme Lieve PIETERS et M. Jean-Paul SERVAIS.

Cet arrêté royal contient également la nomination de Monsieur Jean-Paul SERVAIS en qualité de président du Conseil supérieur pour un délai de six ans, en remplacement du Professeur Koen GEENS.

Le Président, Monsieur Jean-François CATS, a félicité, au nom du Conseil, les nouveaux membres du Conseil supérieur à l'occasion de leur nomination.

Le compte-rendu d'un entretien qui a eu lieu entre les confrères Pierre ANCIAUX, André KILESE, Dirk SMETS et le nouveau président du Conseil supérieur a été publié dans le Bulletin d'informations n° 7/2000 de l'Institut des Reviseurs d'entreprises.

2.2. Port du titre de comptable et fiscaliste agréé

Le Conseil a examiné la question relative à la possibilité d'être inscrit simultanément au tableau de l'IRE et au tableau des comptables et fiscalistes agréés. Le Conseil constate la difficulté résultant du fait que la loi du 22 avril 1999 interdit au reviseur d'entreprises de porter simultanément le titre de conseil fiscal.

Le Conseil constate également que la loi n'interdit pas au reviseur d'entreprises de porter simultanément le titre de comptable et fiscaliste agréé.

Le Conseil considère néanmoins que cette pratique doit être déconseillée, dans un souci de cohérence avec l'esprit de la loi du 22 avril 1999 de réforme des professions économiques.

Le Conseil a, en outre, pris connaissance de l'arrêté de la Cour d'arbitrage du 25 janvier 2001⁽¹⁾, qui prévoit expressément que le titre de conseiller fiscal ne peut être cumulé avec celui de comptable(-fiscaliste). D'après la Cour, une inscription simultanée au tableau des membres de l'IEC en qualité de conseiller fiscal et au tableau des membres de l'IPCF en qualité de comptable(-fiscaliste) est interdite. Cette interdiction de cumul peut être déduite de «l'économie générale de la loi contestée du 22 avril 1999». La Cour ajoute qu'il «n'est pas davantage possible de s'inscrire auprès de l'IPCF sans renoncer à son titre d'expert-comptable».

2.3. Réglementation des plans de stock options – Arrêt de la Cour d'arbitrage

2.3.1. Objet de la requête

Par un arrêt du 26 septembre 2000, la Cour d'arbitrage s'est prononcée sur les dispositions de la loi du 26 mars 1999 relatives aux plans d'options sur actions⁽²⁾.

Les représentants de l'IEC ont introduit une requête en annulation devant la Cour d'arbitrage le 26 juillet 1999. Cette requête tendait à l'annulation par la Cour d'arbitrage de l'article 43, § 4, 2^o, alinéa 1^{er}, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses.

En vertu de cette disposition légale, la valeur de l'action sous-jacente à une option sur action est sa valeur au moment de l'offre portant sur l'option. D'après la disposition légale attaquée, cette valeur est déterminée par la personne qui offre l'option de la manière suivante:

-
- (1) Dans son arrêt du 25 janvier 2001, la Cour d'arbitrage a annulé, dans l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la référence à l'article 10 de la loi du 1^{er} mars 1976 en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de BEF 1000; cf. Cour d'arbitrage, arrêt n^o 5/2001 du 25 janvier 2001, disponible sur internet à l'adresse <http://www.arbitrage.be>
 - (2) Cour d'arbitrage, arrêt n^o 97/2000 du 26 septembre 2000, *Mouvement helge*, 19 octobre 2000, également disponible sur internet à l'adresse http://194.7.188.126/justice/index_fr.htm

- la valeur est déterminée sur avis conforme du commissaire-reviseur de la société émettrice des actions sur lesquelles portent l'option, dans l'hypothèse où la société a désigné un commissaire-reviseur, ou
- si l'entreprise concernée n'a pas désigné de commissaire-reviseur, l'avis est fourni par:
 - un réviseur d'entreprises spécialement désigné par la société, si la société est une société résidente, ou
 - un expert-comptable de statut comparable, si la société n'est pas une société résidente.

La requête en annulation reposait sur deux éléments:

- la distinction établie entre réviseurs d'entreprises et experts-comptables n'est pas justifiée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur; cet objectif consiste à ce que la personne qui offre l'option détermine de manière exacte la valeur réelle de l'action de la société émettrice;
- il n'y a pas de justification raisonnable à confier la mission d'avis à un réviseur d'entreprises ou au contraire à un expert-comptable en fonction du statut fiscal de l'entreprise, à savoir le fait que celle-ci est ou n'est pas résidente.

2.3.2. Position du Conseil de l'IRE

Sur décision du Conseil de l'IRE, l'IRE et son Président sont intervenus volontairement en qualité de parties à la procédure devant la Cour d'arbitrage. Le Conseil de l'IRE a en effet estimé nécessaire de soutenir la position exprimée par les représentants de l'IEC dans le cadre de cette procédure.

Les représentants de l'IRE ont déposé un mémoire en ce sens devant la Cour d'arbitrage. Dans son arrêt du 26 septembre 2000, la Cour d'arbitrage reprend la position officiellement exprimée par les représentants de l'IRE en qualité de parties intervenantes, en ces termes:

«Pour ce qui est du fond de l'affaire, elles estiment qu'il n'y a aucune raison pour que l'avis conforme au sujet de la valeur de l'action ne puisse pas également être donné par un expert-comptable externe lorsque la société concernée n'a pas de commissaire-reviseur. Il s'agit ici d'une mission d'expertise privée qui, en vertu de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, relève de la tâche de l'expert-comptable et aucune autre disposition légale ne réserve une telle mission aux réviseurs d'entreprises.»

En ce qui concerne la deuxième branche du moyen, les parties intervenantes estiment que la référence à un «expert-comptable de statut comparable», lorsqu'il s'agit de sociétés non résidentes, peut se comprendre de deux manières. S'il s'agit de personnes belges, il n'y a aucune raison pour que seul l'expert-comptable externe et non le réviseur d'entreprise puisse donner l'avis requis. Les termes «expert-comptable de statut comparable» peuvent toutefois également faire référence à des experts-comptables étrangers. Dans ce cas, la disposition entreprise ne comporte pas la distinction contestée.»⁽¹⁾

2.3.3. Décision de la Cour d'arbitrage

Par un arrêt du 26 septembre 2000, la Cour d'arbitrage a rejeté le recours en annulation au motif que la disposition légale n'est pas discriminatoire au regard des articles 10 et 11 de la Constitution. La motivation est notamment exprimée comme suit:

«B.2.3. Il appartient au législateur de décider quelles tâches il entend confier aux réviseurs d'entreprises ou aux experts-comptables externes. La Cour ne peut censurer son choix que si l'attribution de ces tâches aux deux groupes de titulaires d'une profession est fondée sur une distinction injustifiée.

B.3.1. La disposition entreprise est issue d'une proposition de texte figurant dans l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat, qui a été reprise telle quelle par le législateur. Ni l'avis lui-même ni les travaux préparatoires n'indiquent de façon explicite la raison pour laquelle la compétence d'avis a, en l'espèce, été confiée aux réviseurs d'entreprises et non aux experts-comptables. Cela ne signifie cependant pas que le choix du législateur ne soit pas raisonnablement justifié.

B.3.2. Bien qu'entre les fonctions de réviseur d'entreprise et celles d'expert-comptable externe un rapprochement soit perceptible, le législateur n'a jusqu'à présent pas opté pour une équivalence totale entre les deux professions: d'une part, la définition générale des tâches respectives, telle qu'elle a été élaborée en 1985, n'a jusqu'à présent pas été fondamentalement modifiée; d'autre part, il est vrai que, dans le cadre de la législation sur les sociétés commerciales, certaines missions de contrôle particulières relèvent de la compétence des deux groupes professionnels

(1) Cour d'arbitrage, arrêt n° 97/2000 du 26 septembre 2000, *Mouleur belge*, 19 octobre 2000, point A.3.

mais, pour d'autres tâches, le monopole est maintenu, soit pour le réviseur, soit pour l'expert-comptable.

B.3.3. En vertu de l'article 43, § 4, 2^o, entrepris, l'estimation de la valeur des actions en cause est faite à l'intention de l'administration fiscale par la personne qui offre l'option, de l'avis conforme du commissaire-réviseur ou du réviseur d'entreprise. Il ressort des travaux préparatoires que le législateur a jugé le régime antérieur insuffisant. Par la nouvelle loi, il entendait rendre le régime fiscal plus transparent pour le contribuable et il voulait avant tout sauvegarder également les intérêts du Trésor (Doc. parl., Chambre, 1998-1999, n^o 1912/8, pp. 2-4).

En égard à cet aspect d'intérêt général, et compte tenu de la répartition des tâches entre les deux groupes professionnels telle qu'elle ressort de la législation en vigueur, il n'est pas manifestement déraisonnable que le législateur ait confié la tâche en cause au réviseur d'entreprise et non à l'expert-comptable.

B.3.4. Selon l'Institut des réviseurs d'entreprises et la partie intervenante individuelle, qui est réviseur d'entreprise, rien ne semble empêcher qu'un avis conforme relatif à la valeur des actions soit également donné par un expert-comptable externe. Cette considération repose sur un jugement d'opportunité et n'amène pas à conclure que le législateur aurait violé les articles 10 et 11 de la Constitution en opérant un autre choix. Il appartient au législateur de modifier le régime en question s'il l'estime souhaitable.

Le moyen, en sa première branche, n'est pas fondé.

B.4. Dans la deuxième branche du moyen, les requérants dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que la disposition entreprise confie la compétence d'avis à un réviseur d'entreprise ou à un «expert-comptable de statut comparable» en fonction du statut fiscal de l'entreprise. Cette tâche est confiée à un réviseur d'entreprise lorsque la société émettrice n'a pas le statut fiscal de non-résidente et à un expert-comptable dans le cas contraire.

Il apparaît du contexte de la disposition entreprise que le législateur, s'agissant des sociétés qui ont le statut de non-résidentes, fait référence aux experts-comptables qui ont à l'étranger un statut comparable à celui du réviseur d'entreprise. Cette disposition n'est donc pas discriminatoire.⁽¹⁾

(1) Cour d'arbitrage, arrêt n^o 97/2000 du 26 septembre 2000, *Moniteur belge*, 19 octobre 2000, points B.2.3. à B.4.

3. QUESTIONS ETHIQUES – INDEPENDANCE

Le Conseil est profondément attaché au respect du principe de l'indépendance du commissaire-reviseur. Afin d'adopter une position, le Conseil a examiné les évolutions relatives à l'indépendance non seulement en Belgique, mais aussi à l'étranger et au niveau des instances européennes et internationales. Les éléments qui suivent constituent une description des positions examinées sur le plan international. Seule la section intitulée «Position du Conseil» contient la position dégagée par le Conseil après examen.

3.1. Comité éthique de l'IFAC

L'IRE est membre de l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Le Président de l'IRE, M. Jean-François CATS, est membre élu du Comité Ethique de l'IFAC. Ce Comité Ethique a émis un projet de modification de son Code Ethique sur l'indépendance en juin 2000. Ce projet a été soumis à une très large consultation internationale. Lors de sa réunion à Toronto (Canada) des 1^{er} au 4 octobre 2000, le Comité Ethique de l'IFAC a dégagé ses premières conclusions. Les discussions seront poursuivies en mars 2001.

Le Conseil de l'IRE constate que le Comité éthique de l'IFAC a adopté une approche également reprise par le *Committee on Auditing* de la Commission européenne: le projet de modification au Code éthique de l'IFAC identifie une série de risques d'atteinte à l'indépendance et prévoit les mesures de sauvegarde appropriées.

Il ressort des derniers développements que les principes contenus dans le projet de juin 2000 pourraient faire l'objet de modifications importantes en 2001. C'est pourquoi le Conseil estime prématuré de développer les éléments du projet à ce stade. Le Conseil continuera à suivre activement les développements annoncés au sein du Comité éthique de l'IFAC en 2001.

3.2. *Committee on Auditing* de la Commission européenne

Le Comité chargé de la question du contrôle légal des comptes (*Committee on Auditing*) de la Commission européenne a rédigé un projet de recommandation sur l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes annuels.

Siègent notamment au sein de ce Comité les représentants des Gouvernements des Etats membres et des représentants de la profession. L'IRE fait partie de la délégation belge dirigée par le représentant du Ministre de l'Economie.

Le Président de ce Comité a demandé l'avis aux Gouvernements des Etats membres, et en particulier au Gouvernement belge représenté par son Ministre de l'Economie.

La Commission européenne a soumis à large consultation un projet de recommandation relative à un projet de principes fondamentaux sur l'indépendance des contrôleurs légaux au sein de l'Union européenne (ci après le «Document de travail»⁽¹⁾). Ce Document de travail est disponible sur le site internet de la Commission européenne⁽²⁾.

Le Conseil de l'IRE a suivi avec une attention particulière les évolutions de ces travaux, auxquels il a participé. Le Conseil a notamment analysé les éléments suivants du Document de travail du 15 décembre 2000. Une recommandation européenne devrait être adressée par la Commission aux Etats membres au cours de l'année 2001.

3.2.1. Composition de l'actionnariat des sociétés de réviseurs

L'article 8, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises précise que l'actionnariat des sociétés de réviseurs doit être composé exclusivement de réviseurs, sauf autorisation du Conseil de l'IRE. Cette autorisation doit être préalable et est révocable.

L'article 14, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^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 relatives aux sociétés de réviseurs d'entreprises prévoit que les associés doivent être membres de l'IRE ou avoir à l'étranger une équivalence reconnue⁽³⁾.

(1) Commission européenne, DG Marché Intérieur – Marchés financiers, «Consultative Paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles – Issued for comment by 2 March 2001», 15 décembre 2000.

(2) http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf

(3) V. également: FEE, *Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'UE*, janvier 1996, en particulier chapitre IX «Structures d'exercice», publié également dans IRE, *Profession*, 1-97, pp. 49-98.

Le point B.4.3. du Document de travail préparatoire indique que la majorité des droits de vote dans une société de réviseurs (50 % + 1 droit de vote) doit être entre les mains de réviseurs et que les statuts de la société devraient garantir qu'un non-réviseur ne peut prendre le contrôle de la société de réviseurs.

La législation belge actuelle sur ce point n'est pas contraire à ce Document de travail, mais elle est plus restrictive (100 % des droits de vote à des réviseurs).

3.2.2. Risques d'atteinte à l'indépendance (*unacceptable/acceptable level of risk*)⁽¹⁾

Le Document de travail fait la distinction entre les risques d'atteinte à l'indépendance de l'auditeur, selon leur caractère acceptable et inacceptable (point B.3, pages 8 et suivantes).

Le document identifie cinq types de risques d'atteinte à l'indépendance de l'auditeur:

- Les risques liés à l'existence de conflits d'intérêts ou financiers entre l'auditeur et la société auditée.
- Les risques liés à la difficulté de maintenir l'objectivité dans la conduite des procédures de révision (par exemple, lorsque l'auditeur participe à la prise de décision dans la société auditée).
- Les risques liés à des situations dans lesquelles l'auditeur se fait l'avocat de la société auditée ou remplit une telle mission en défaveur de la société auditée.
- Les risques liés à l'existence d'une familiarité ou d'une confiance excessive entre l'auditeur et la société auditée.
- Les risques liés à des menaces d'intimidation de la société auditée à l'égard de son auditeur.

Le Document définit le champ d'application des personnes soumises à l'analyse de risques, notamment:

(1) Dans la suite de la présente note, le mot «auditeur» désigne, en Belgique, le «commissaire-réviseur» et le mot «société auditée» désigne la société dont les comptes annuels sont vérifiés par le commissaire-réviseur.

- a) les associés de la société d'audit,
- b) les employés de la société d'audit,
- c) les membres de l'équipe d'audit,
- d) toute personne intervenant dans le processus de contrôle (experts), et
- e) les associés et les employés des sociétés se trouvant dans des relations professionnelles avec la société d'audit.

Afin de pouvoir apprécier l'existence ou non d'une menace, l'auditeur doit mettre en place une série de procédures de collecte d'informations. Ces procédures doivent lui permettre d'apprécier l'existence de risques d'atteinte à son indépendance.

Le risque d'atteinte sera considéré comme significatif lorsque, après analyse quantitative et qualitative des circonstances à l'origine de cette menace, l'auditeur considère que le risque pour son indépendance est porté à un niveau élevé qui n'est pas acceptable.


Le Document de travail énonce certaines lignes directrices et solutions permettant d'apprécier si une atteinte est significative: par exemple, le fait qu'un auditeur possède indirectement des actions dans le capital d'un de ses clients par l'intermédiaire de SICAV n'est pas considéré comme significatif, à condition que l'auditeur ne soit pas également auditeur du gestionnaire du Fonds et qu'il ne puisse pas influencer les décisions prises par ce dernier (point C.1, page 17).

3.2.3. Contrat d'emploi entre un ancien auditeur et la société auditée

Un auditeur (ou un membre de son personnel) ne peut pas être employé par la société auditée durant l'exercice de sa mission d'auditeur (point C.3. du Document de travail).

Un auditeur (ou un membre de son personnel) est autorisé à conclure un contrat d'emploi auprès d'une société antérieurement auditée par ses services, moyennant certaines conditions.

Dans ce cas, des garanties ont été prévues dans le Document de travail du *Committee on Auditing* de la Commission européenne afin d'assurer l'indépendance (a) de l'ancien auditeur, qui accepte un contrat d'emploi auprès de la société auditée et (b) de l'auditeur qui lui succède. Ces garanties sont notamment les suivantes:

- 
- a) l'auditeur doit immédiatement informer le cabinet d'audit dans lequel il travaille des négociations qu'il mène avec la société auditée concernant la possibilité de conclure un contrat d'emploi;
 - b) l'auditeur en question doit immédiatement cesser sa fonction d'audit;
 - c) un autre auditeur doit immédiatement revoir le travail d'audit déjà réalisé par l'auditeur susceptible d'accepter un contrat d'emploi auprès de la société auditée;
 - d) si l'ancien auditeur ayant accepté le contrat d'emploi et l'auditeur qui lui succède appartiennent au même cabinet d'audit, le cabinet doit prendre toutes les mesures pour qu'il ne reste aucun lien significatif entre le cabinet et l'ancien auditeur; ceci implique notamment que:
 - toutes les relations financières entre le cabinet d'audit et l'ancien auditeur sont réglées, sauf si celles-ci ne sont que l'exécution d'accords (a) conclus antérieurement et (b) qui ne peuvent plus être remis en cause; et
 - l'ancien auditeur ne participe plus aux activités professionnelles du cabinet d'audit.

Le Conseil a déjà eu l'occasion d'appliquer à plusieurs reprises les principes repris ci-dessus.

3.2.4. Prestations de services non-audit

► *Principes*

Déjà en 1996, le Livre Vert de la Commission européenne relatif au rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne⁽¹⁾ autorisait les prestations de services non-audit auprès de la société auditée, moyennant une série de mesures de sauvegarde (§§ 4.12. à 4.14. du Livre Vert).

Le Document de travail autorise les prestations de services non-audit moyennant certaines conditions (point C.7. du Document de travail).

Le point C.7.1. du Document de travail reprend les principes généraux qui doivent être respectés.

(1) Publié dans *Études, IRE, Profession 1/97*, pp. 11-14.

Il est ainsi spécifié que l'auditeur peut conseiller la société auditée mais ne peut pas intervenir dans le processus de décision. L'auditeur doit dès lors donner aux gestionnaires le choix entre plusieurs solutions raisonnables ou, si une seule solution s'impose, spécifier clairement les sources externes sur lesquelles il s'est basé pour arriver à cette solution.

Le Document de travail prévoit explicitement que les prestations d'autres services que les services d'audit sont autorisés, moyennant le respect de conditions et de mesures de sauvegarde destinées à garantir l'indépendance:

- a) l'associé, le collaborateur ou l'organisation à laquelle appartient l'auditeur d'une société et qui prestent des services (d'audit ou non) pour cette société ne peuvent pas participer au processus décisionnel de cette société;
- b) l'organisation à laquelle appartient l'auditeur doit prendre les mesures de sauvegarde pour réduire le risque éventuel relatif à l'indépendance, lorsque pareil risque existe.

Le Document de travail contient des indications précises, accompagnées d'exemples de mesures de sauvegarde, notamment:

- a) mettre en place des procédures pour réduire le risque qu'un auditeur contrôle son travail après avoir réparti les responsabilités et les compétences;
- b) prévoir le cas échéant un second contrôle par un auditeur associé qui n'a pas fourni de prestations de services autres que des services d'audit.

Le Document de travail contient plusieurs exemples de services non-audit, dont certains sont résumés ci-dessous. Outre les exemples repris ci-après, le Document de travail mentionne notamment:

- a) les prestations de services d'audit interne d'une société auditée par l'auditeur («outsourcing» de l'audit interne). Le Document de travail prévoit une série de mesures destinées à sauvegarder l'indépendance, notamment le fait que le management reste responsable de l'audit interne (point 7.2.4.);
- b) une participation à la préparation d'états financiers à condition que les prestations soient exclusivement de nature technique ou mécanique (point 7.2.1. (2)).

Le Document de travail fixe des conditions plus restrictives, notamment pour:

- a) la mise en place de systèmes d'information financière (logiciels, *Entreprise Resource Planning* (ERP), etc.) (point 7.2.2. du Document de travail);
- b) les évaluations réalisées par l'auditeur, lorsque ces évaluations sont intégrées dans les comptes annuels qui sont contrôlés par l'auditeur; sont par contre autorisées les opinions sur des évaluations effectuées par d'autres, ainsi qu'il est précisé ci-dessous (point 7.2.3. du Document de travail);
- c) le recrutement de senior managers (point 7.2.6. du Document de travail).

► *Procédures judiciaires et fiscales*

Le Document de travail précise que des menaces à l'indépendance peuvent survenir notamment lorsque l'auditeur procède à:

- a) la défense d'une société auditée dans le cadre d'une procédure fiscale,
- b) l'évaluation des chances de résolution d'une procédure à laquelle la société auditée est partie (point C.7.2.5.).

Le risque d'atteinte à l'indépendance doit être considéré comme significatif si les intérêts en cause peuvent avoir un impact matériel sur les états financiers du client et un certain degré de subjectivité inhérent à la cause. Dans les autres cas, l'auditeur doit prendre diverses mesures de sauvegarde, comme, par exemple, confier la prestation de services juridiques ou fiscaux à une équipe spécialisée et différente de l'équipe de révision.

► *Missions d'évaluation*

Le Document de travail précise qu'une atteinte à l'indépendance peut résulter de la prestation de services d'évaluation par l'auditeur auprès de la société auditée (point 7.2.3., page 26).

Il convient de faire la distinction entre:

- a) certaines prestations d'évaluation au sein d'une société auditée, et

- b) les opinions émises par l'auditeur sur les évaluations réalisées par d'autres, qui sont autorisées sous certaines conditions destinées à sauvegarder l'indépendance de l'auditeur.

Le Document de travail ne vise que les évaluations réalisées par des personnes travaillant dans des liens de collaboration avec l'auditeur.

Les dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (et du Code des sociétés) relatives aux apports en nature, aux quasi-apports, aux fusions et aux scissions de sociétés ne sont pas en contradiction avec le Document de travail, puisqu'elles prévoient que c'est le conseil d'administration de la société auditée qui procède aux évaluations.

► *Honoraires liés aux services non-audit*

Le Document de travail prévoit que les prestations de services d'audit et de services non-audit ne peuvent pas faire l'objet d'émoluments qui entraînent ou donnent l'impression d'entraîner une dépendance de l'auditeur à l'égard de la société auditée.

Ces émoluments à l'égard d'une société auditée déterminée ne peuvent dépasser une part anormalement élevée du total des émoluments perçus par l'auditeur dans le cadre de ses activités en général (point 8.2, page 31).

Il s'agit donc d'un critère d'indépendance économique de l'auditeur à l'égard de chacune des sociétés auditées par lui.

Le Document de travail prévoit en outre une obligation de déclarer «publiquement et de façon appropriée»⁽¹⁾ les honoraires relatifs aux services non-audit prestés par l'auditeur, ou par un membre du réseau auquel il appartient, auprès d'une société auditée ou des sociétés liées à la société auditée (point 8.4. du Document de travail). Il s'agit d'une obligation destinée à renforcer la transparence.

(1) Traduction libre du Document de travail, point 8.4., page 43.

3.3. Cadre conceptuel de la FEE (*Common Core of Principles*)

La *Fédération des Experts-Comptables Européens* (FEE) a émis en juillet 1998 un Corps de principes communs applicables en matière d'indépendance⁽¹⁾ (cf. IRE, Rapport 1998, pp. 24 à 28).

Dans ce Corps de principes, la FEE constate que «la prestation d'autres services auprès d'un même client procure des avantages pour le client comme pour les utilisateurs des états financiers, car ces autres services prestés par le contrôleur légal vont lui permettre de mieux comprendre les affaires de son client et sont susceptibles d'améliorer sa mission d'audit.»⁽²⁾

Dans ce document, la FEE prévoit une série de mesures de sauvegarde destinées à garantir l'indépendance du commissaire-reviseur.

3.4. *Securities and Exchange Commission* (États-Unis)

Le régulateur américain, la *Securities and Exchange Commission* (États-Unis) (ci-après la «SEC») a adopté le 21 novembre 2000 des nouvelles règles relatives à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes (auditeurs) aux États-Unis⁽³⁾. Ces règles, disponibles sur le site internet de la SEC, entrent en vigueur le 5 février 2001, sous réserve de dispositions transitoires⁽⁴⁾. Les dispositions ci-dessous traduisent le résumé de la position de la SEC et s'appliquent uniquement aux sociétés cotées, qui relèvent de sa compétence.

La SEC a adopté ces règles après avoir organisé une très large consultation et après avoir procédé à des auditions.

La SEC rappelle que la mise à disposition d'une information financière fiable et précise auprès des investisseurs est essentielle à la promotion et à la préservation de l'intégrité des marchés américains et de la confiance

(1) Fédération des Experts-Comptables Européens, «*Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l'Orientation de la Profession Européenne*», juillet 1998.

(2) Fédération des Experts-Comptables Européens, «*Indépendance et Objectivité du Contrôleur Légal des Comptes – Corps de Principes Essentiels Pour l'Orientation de la Profession Européenne*», juillet 1998, page 42.

(3) Securities and Exchange Commission, «*Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*», 17 CFR Parts 210 and 240, États-Unis, 21 novembre 2000.

(4) <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>

publique⁽¹⁾. Elle rappelle également l'importance du rôle de la profession, notamment sous l'angle de son indépendance, dans la poursuite de ces objectifs.

Ces communications contiennent précisément des propositions de modernisation des règles régissant l'indépendance de la profession d'audit. L'esprit de ces nouvelles règles est articulé autour de quatre principes généraux permettant l'appréciation de l'indépendance de l'auditeur.

La SEC identifie des risques d'atteinte à l'indépendance dans l'hypothèse où l'auditeur:

- présente des intérêts réciproques ou en conflit avec la société auditée;
- exerce le travail d'audit sur sa propre société;
- exerce les fonctions d'un directeur ou d'un employé dans la société auditée; ou
- agit en se faisant l'avocat de la société auditée.

Les propositions de nouvelles règles concernent les éléments suivants:

a) Les relations financières

Concernant les règles relatives aux relations financières, la SEC précise que les restrictions à l'investissement dans des sociétés auditées s'appliquent principalement aux personnes impliquées dans le travail d'audit ou susceptibles d'influencer celui-ci. Ces restrictions à l'investissement ne concerneront dorénavant plus les associés d'un cabinet d'audit non impliqués dans le travail d'audit relatif à une société auditée, ni même les membres de leur famille.

b) Les relations d'emploi


La SEC mentionne que toute relation d'emploi, entre d'une part une société auditée et d'autre part toute personne susceptible d'influencer les conclusions d'audit ou les états financiers de la société auditée, compromet l'indépendance de la profession.

(1) SEC, «*Chairman's Statement: Commission Open Meeting on Market Structure Initiatives in the Options and Equities Markets, and Rules Governing Auditor Independence*», «*Fact sheet: The Commission's Proposal to Modernize the Rules Governing the Independence of the Accounting Profession*», 15 novembre 2000, disponible sur le site de la SEC: <http://www.sec.gov/news/wharshot.htm#aud>

c) Les relations d'affaires

La SEC révèle que l'existence d'une relation d'affaires, directe ou indirecte, autre que la prestation de services professionnels, entre d'une part la société auditée et d'autre part l'auditeur ou toute personne avec laquelle celui-ci entretient des liens de collaboration sous l'angle professionnel, compromet l'indépendance de l'auditeur.

d) Le principe général de l'indépendance de l'auditeur



La SEC tient à rappeler l'importance du principe selon lequel l'indépendance de l'auditeur doit se vérifier non seulement dans les faits mais également en apparence. La SEC reconnaît toutefois que le critère d'apparence s'applique de manière subjective. A l'issue de nombreuses réflexions, la SEC a finalement conclu que l'indépendance de l'auditeur est compromise lorsque celui-ci n'est pas indépendant dans les faits ou lorsqu'un «investisseur raisonnable»⁽¹⁾ peut, sur base de circonstances et de faits pertinents, démontrer l'incapacité d'un auditeur à agir correctement.

e) Les services non audit

La SEC identifie neuf services non audit incompatibles avec l'exercice d'une mission d'audit. Ces services restent toujours possibles sans restriction auprès de sociétés non auditées. Sur ces neuf services, abordés ci-après, sept sont déjà interdits par l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), la *Securities and Exchange Commission Practice Section* (SECPS) et la SEC. De cette manière, la plupart des règles émises par la SEC visent à codifier les restrictions existantes.

► *Tenue de la comptabilité et autres services relatifs aux comptes annuels ou aux états financiers de la société auditée*

La SEC révèle que, parallèlement à l'interdiction portant sur la tenue de la comptabilité, un cabinet d'audit ne peut préparer les comptes annuels ou les états financiers d'une société auditée qui sont déposés auprès de la SEC, ni prendre en charge les travaux comptables qui servent de base aux comptes déposés auprès de la SEC.

(1) Le terme «reasonable investor» couvre une notion issue des lois américaines relatives aux instruments financiers.

La SEC mentionne toutefois l'existence de certaines exceptions. Celles-ci incluent notamment la réalisation de services dans des situations d'urgence, pour autant toutefois que l'auditeur n'exerce aucune fonction de direction ou de compétence décisionnelle.

► *Conception et mise en œuvre des systèmes d'information financière*

La SEC interdit à l'auditeur de gérer ou de superviser, directement ou indirectement, des systèmes relatifs aux nouvelles technologies de l'information (ci-après IT) de la société auditée. Il lui est toutefois possible de prêter des services de consultance dans le domaine des nouvelles technologies de l'information à condition que certains critères soient respectés. Ces critères impliquent que la direction:

- (i) précise, à l'égard de l'auditeur et du comité d'audit, sa responsabilité quant à la décision d'établir et de maintenir un système de contrôle d'audit interne;
- (ii) désigne des employés compétents pour toute prise de décision concernant la conception et la mise en œuvre des systèmes de hardware ou de software;
- (iii) prenne toutes les décisions significatives relatives au projet IT;
- (iv) évalue la pertinence et les résultats du projet IT;
- (v) ne se base pas sur le travail de l'auditeur pour déterminer l'acceptabilité de son système de reporting financier.

La SEC ajoute également que l'émetteur du projet doit également révéler les honoraires perçus par son auditeur pour sa prestation de services IT.

La SEC mentionne enfin que l'interdiction ne porte pas sur les services liés à l'établissement, la conception et la mise en œuvre des contrôles d'audit interne et de gestion de risque, sauf toutefois si l'auditeur agit en tant qu'employé de la société auditée et y exerce des fonctions de direction.

► *Prestations relatives à des évaluations*

La SEC n'interdit pas toutes les prestations relatives à des évaluations par l'auditeur. Ces prestations sont interdites lorsque les résultats de ces prestations sont essentiels pour les états financiers ou lorsqu'ils sont susceptibles d'être contrôlés par l'auditeur ayant réalisé ces prestations.

► *Services actuariels*

La SEC interdit les services de conseils actuariels lorsque ceux-ci impliquent la détermination de la politique des compagnies d'assurance en matière de réserves et des comptes y afférents. Certains types de services actuariels peuvent toutefois être prestés lorsque:

- la société auditée emploie ses propres actuaires ou une tierce personne actuaire,
- la direction accepte la responsabilité quant aux méthodes et hypothèses actuarielles,
- l'implication de l'auditeur n'est pas continue.

► *Services d'audit interne*

La SEC autorise un cabinet d'audit à réaliser jusqu'à 40 % (mesuré en terme d'heures prestées) du travail d'audit interne d'une société auditée. Cette règle ne s'applique pas aux services d'audit interne opérationnel non liés à des contrôles, à des systèmes financiers ou aux états financiers.

La SEC prévoit également une exception pour les petites sociétés, en excluant du champ d'application de la règle, les sociétés dont le total des actifs demeure inférieur à USD 200 millions.

La SEC précise également que la prestation de services d'audit interne auprès d'une société auditée reste conditionnée à la prise en charge par la direction de la responsabilité des décisions relatives à l'audit interne.

► *Fonctions de direction*

La SEC déclare que l'indépendance d'un auditeur est compromise lorsque celui-ci agit, de manière temporaire ou permanente, en tant que directeur, responsable ou employé d'une société auditée ou encore lorsqu'il exerce un pouvoir de décision, supervise ou remplit une fonction de surveillance (*monitoring*) pour la société auditée.

► *Ressources humaines*

Concernant les ressources humaines, la SEC mentionne l'interdiction pour l'auditeur de:

- procéder à des recrutements;
- négocier en faveur des intérêts de la société auditée;
- développer des programme de test ou d'évaluation du personnel;
- recommander ou conseiller le recrutement d'un candidat spécifique pour une fonction déterminée.

Néanmoins, à la demande de la société auditée, un cabinet d'audit peut interviewer les candidats potentiels et conseiller la société auditée sur les compétences respectives de ces candidats pour les postes administratifs et les postes relatifs à l'audit financier ou au contrôle.

► *Services d'intermédiation financière*

Conformément aux règles actuelles de l'AICPA, la SEC précise qu'un auditeur ne peut pas agir en tant qu'intermédiaire financier, promoteur ni garant des titres d'une société auditée.

► *Services relatifs à une procédure juridictionnelle*

La SEC prévoit que l'auditeur ne peut prêter aucun service auprès d'une société auditée dans des circonstances dans lesquelles la personne qui fournit le service doit être admise à intervenir devant les juridictions américaines.

f) *Dispositions relatives aux filiales*

La SEC entend par « filiale d'une société auditée » toute entité qui peut significativement influencer ou être significativement influencée par la société auditée, pour autant que les investissements en actions soient importants pour l'entité ou la société auditée.

La SEC ajoute que « l'influence significative » est généralement observée lorsque l'investisseur possède au moins 20 % des droits de vote de la société dans laquelle il investit.

g) *Contingent Fee Arrangements*

La SEC réitère l'interdiction de prêter pour le compte d'une société auditée des services impliquant des honoraires qui ne présentent pas nécessairement de liens avec les services prestés (*contingent fee*).

h) Contrôle de qualité

La SEC déclare que, par exception, le non respect des règles relatives à l'indépendance par une personne appartenant au cabinet d'audit ne remet pas en cause l'indépendance de ce cabinet, à condition que:

- l'auditeur ignore les circonstances qui ont généré la violation de l'indépendance;
- l'infraction soit rapidement corrigée dès qu'elle devient apparente.

Il convient de prévoir des systèmes de contrôle de qualité permettant de garantir raisonnablement le maintien de l'indépendance du cabinet d'audit et de ses employés. Pour la plupart des cabinets d'audit, les contrôles de base doivent inclure, entre autres, des règles et des procédures écrites d'indépendance, des systèmes automatisés en vue d'identifier les relations financières susceptibles de compromettre l'indépendance, des formations, des tests et des enquêtes internes, et un mécanisme disciplinaire destiné à garantir le respect du règlement.

i) Mention des honoraires

La SEC précise que les sociétés auditées sont tenues de révéler dans leurs comptes annuels les honoraires d'audit, de consultance en nouvelles technologies de l'information et les honoraires relatifs à tous les autres services prestés par leur auditeur durant l'année écoulée.

Les sociétés auditées sont en outre invitées à mentionner le point de vue du comité d'audit quant à la compatibilité entre la réalisation de services non-audit et la préservation de l'indépendance de l'auditeur.

Il est enfin également requis de déclarer le pourcentage d'heures prestées sur le travail d'audit par toute personne autre que les auditeurs employés à temps plein si ce pourcentage dépasse 50 % du total des heures prestées.

3.5. *Independence Standards Board (ISB)*

a) Activités de l'ISB

L'*Independence Standards Board* («ISB», Etats-Unis) est un organisme privé créé à la suite de discussions entre l'*American Institute of Certified Public*

Accountants (AICPA, Etats-Unis), d'autres représentants de la profession et la *Securities and Exchange Commission* (SEC, Etats-Unis)⁽¹⁾.

L'ISB existe depuis 1997 et exerce ses activités indépendamment de l'AICPA et de la SEC. Cet organisme indépendant a pour mission d'établir des standards d'indépendance applicables aux audits des sociétés publiques, aux fins de servir l'intérêt général et de promouvoir et protéger la confiance des investisseurs dans les marchés de capitaux.

Le 27 novembre 2000, l'ISB a diffusé sur son site Internet la version d'un document⁽²⁾ visant à définir les concepts théoriques et les principes de base relatifs à l'indépendance. Ce document, actuellement soumis à large consultation, contient une définition de l'indépendance et une description des objectifs poursuivis. Il évoque en outre les différents risques d'atteinte à l'indépendance, leur caractère significatif ou non, les mesures de sauvegardes envisagées et leur efficacité ainsi que le niveau acceptable du risque d'atteinte à l'indépendance.

Selon WT. ALLEN, Président de l'ISB, cette démarche théorique constitue le projet le plus important de l'ISB.

L'ISB a également mis sur pied deux *Task Forces* portant respectivement sur la prestation de services juridiques et de services d'évaluation. L'ISB n'a pas encore rendu publique sa position définitive en la matière. Les travaux de ces deux *Task Forces* avaient été suspendus dans l'attente de l'élaboration de propositions de règles relatives à l'indépendance par la SEC.

b) Contrat d'emploi auprès d'une ancienne société auditée

L'ISB a émis en juillet 2000 une norme (n° 3) concernant l'engagement sous contrat d'emploi d'un ancien commissaire-reviseur auprès d'une ancienne société auditée⁽³⁾.

Dans cette norme, l'ISB a rejeté, après l'avoir examinée, l'idée d'imposer une période durant laquelle l'ancien commissaire-reviseur devrait s'ab-

(1) www.cpaIndependence.org

(2) *Exposure Draft: Statement of Independence Concepts: A Conceptual Framework for Auditor Independence*, novembre 2000.

(3) Independence Standards Board, *Independence Standard n° 3 – «Employment with Audit Clients»*, juillet 2000.

stenir d'être engagé sous un contrat d'emploi auprès d'un ancien client («cooling-off period»)⁽¹⁾.

Après analyse, l'ISB est en effet arrivé à la conclusion que les inconvénients liés à une période de «cooling-off» dépassaient les avantages que l'on pourrait en retirer.

L'ISB considère notamment que:

- (a) l'absence de perspective de carrière pour certains réviseurs en dehors de la profession de réviseur (c.à.d. notamment auprès de sociétés auditées) risque de priver la profession de réviseur de certaines personnes de qualité, avec un impact possible sur la qualité des services d'audit⁽²⁾;
- (b) de l'avis même de représentants de sociétés consultées, les réviseurs qui ont contrôlé les comptes d'une société durant plusieurs années sont les mieux placés pour connaître et comprendre le fonctionnement de cette société⁽³⁾;
- (c) l'impossibilité pour des petites et moyennes entreprises de conclure un contrat d'emploi avec leur ancien commissaire-réviseur placerait ces entreprises dans une situation désavantageuse par rapport à de plus grandes entreprises; ces dernières ont en effet un accès plus aisé au marché du travail et disposent d'autres alternatives en raison de leur taille⁽⁴⁾.

3.6. *Public Oversight Board*

Le *Public Oversight Board* (POB) est un organe émanant du secteur privé aux États-Unis. Il surveille les programmes d'auto-réglementation de la *SEC Practice Section of the American Institute of Certified Public Accountants* (SECPS).

En 1998, à la demande de la SEC, le POB a mis sur pied un groupe de travail chargé d'examiner les méthodes d'audit, notamment sous l'angle des règles d'indépendance, afin d'établir des recommandations visant à améliorer la crédibilité des états financiers, la confiance des investisseurs

(1) *Ibidem*, pages 11 à 13, points 21 à 30.

(2) *Ibidem*, page 12, point 24.

(3) *Ibidem*, page 12, point 25.

(4) *Ibidem*, pages 12 et 13, point 28.

dans la profession, l'efficacité des marchés de capitaux et, partant, l'efficacité des audits⁽¹⁾.

a) Analyse du POB en matière de services non-audit

Le POB constate que l'étendue et le nombre de services non audit ont augmenté ces dernières années.

Les missions des cabinets d'audit ont rapidement nécessité de nouvelles compétences autres que celles requises pour l'audit et les matières traditionnelles relatives à la planification financière et aux contrôles. Le POB rapporte en effet qu'aujourd'hui les audits effectifs dépendent plus que jamais de spécialistes, notamment dans les domaines suivants:

- technologie et systèmes technologiques;
- actuariat;
- trésorerie;
- fiscalité;
- valorisation et estimation (notamment des instruments financiers);
- services légaux et services d'investissement;
- *outsourcing* d'une variété de fonctions d'entreprise;
- planification stratégique.

b) Travaux du POB

(i) Enquête – méthodologie

Le POB a évalué l'impact potentiel des services non audit sur l'indépendance de la profession, tant au niveau de la réalité qu'au niveau de l'apparence d'indépendance.

Le POB a identifié à partir d'un échantillon de base une quarantaine de services autres que des services «audit and tax». Des questionnaires supplémentaires ont été distribués auprès des cabinets d'audit concernés. Dans certains cas, les enquêteurs ont interrogé le personnel du cabinet d'audit ayant presté les services non audit.

(1) POB, *Panel on Audit Effectiveness Related Final Report*, 9 septembre 2000; ce rapport final et les recommandations de ce panel sont disponibles sur internet à l'adresse suivante: www.pobauditpanel.org.

(ii) Résultats de l'enquête

À l'issue de cette enquête, les enquêteurs n'ont pas pu identifier de cas assortis d'effets négatifs sur l'efficacité de l'audit suite à la prestation de services non audit. Pour près d'un quart des missions analysées, les résultats ont au contraire montré que la prestation de services non audit a eu un effet positif sur l'efficacité de l'audit. Pour l'ensemble des missions analysées, les enquêteurs adoptaient toutefois une position neutre quant à l'impact de ces services sur l'efficacité de l'audit ou concluaient que ces derniers ne produisaient aucun effet.

(iii) Résultats de la consultation publique

Les personnes interrogées dans le cadre de l'enquête décrite ci-dessus et les participants aux auditions publiques organisées par le POB ont été invités à exprimer leur point de vue sur le sujet. Les résultats de cette consultation publique montrent que certaines personnes continuent à penser que la prestation de services non audit auprès de sociétés auditées est susceptible d'affecter l'indépendance, ou à tout le moins, l'apparence d'indépendance tandis que d'autres sont d'avis que les services de consultance ne sont pas susceptibles de générer un réel problème au niveau de l'indépendance de l'audit.

c) Position et recommandations du POB

Le POB a examiné s'il devait recommander une interdiction sur tout ou partie des services non audit prestés auprès de sociétés publiques auditées, compte tenu des règles de la SEC.

- Certains membres du POB recommandent une règle exclusive (*exclusionary rule*) qui interdirait à un cabinet d'audit de prester des services non audit ou des services «non tax» à des sociétés auditées, sauf dans des circonstances limitées.
- Les autres membres du POB sont d'avis que les cabinets d'audit peuvent à la fois prester des services d'audit et des services non audit auprès de la même société auditée et conserver, moyennant des mesures de sauvegarde et de transparence appropriées, leur indépendance et objectivité. Ces membres rappellent que la société et les actionnaires sont les premiers bénéficiaires des services de consultance. Une inter-

diction de prêter des services non-audit pourrait en outre générer un impact négatif sur l'efficacité de l'audit.

3.7. En Belgique

a) Commission *Corporate Governance* du Premier Ministre

La Commission *Corporate Governance* a remis un rapport au Premier Ministre le 20 mars 2000. Ce rapport contient des propositions relatives à l'indépendance du commissaire-reviseur. Dans ce rapport, la Commission *Corporate Governance* propose d'interdire au commissaire-reviseur et aux personnes travaillant avec lui dans des liens de collaboration professionnelle, de prêter d'autres services que des *services d'auditing* en faveur de la société dont les comptes sont contrôlés et des sociétés liées.

Dans son rapport, la Commission *corporate governance* du Gouvernement prévoit ainsi que «*Des services d'auditing, y compris ceux fournis à des sociétés liées, ne sont pas constitutifs d'une violation de l'indépendance.*»⁽¹⁾.

Dans son rapport, la Commission *Corporate Governance* du Gouvernement prévoit d'interdire au commissaire-reviseur d'accepter ou d'exercer toute fonction, mission ou mandat auprès d'une ancienne société auditée avant l'expiration d'un délai de deux ans à dater de la cessation de son mandat de commissaire-reviseur.

Outre les dispositions relatives à l'indépendance du commissaire, le rapport *Corporate Governance* contient une série de recommandations relatives aux questions suivantes:

- organisation du comité de direction,
- réglementation relative aux conflits d'intérêts dans les sociétés cotées,
- administrateur personne morale,
- fonctionnement de l'assemblée générale,
- rôle des investisseurs institutionnels à l'assemblée générale,
- information au et par le conseil d'administration,
- renforcement des règles relatives à la transparence des informations destinées aux actionnaires.

(1) «*Vers une meilleure gestion des sociétés belges – Rapport de la Commission du Gouvernement Corporate Governance*», 20 mars 2000, point 13, disponible à l'adresse http://www.degrauwe.org/publicaties/coepgov/CG_rapport.htm

b) Avant-projet de loi du Conseil des Ministres du 22 septembre 2000

En Belgique, le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000 a adopté un avant-projet qui prévoit l'interdiction pour le commissaire d'accepter ou d'exercer toute fonction, mission ou mandat auprès d'une ancienne société auditée avant l'expiration d'un délai de deux ans à dater de la cessation de son mandat de commissaire.

L'avant-projet prévoit également que le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque la société dont il vérifie les comptes ou une société liée a bénéficié de prestations réalisées par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration. Dans le cadre de cet avant-projet, les prestations de contrôle, de vérification et de correction ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire, en ce compris celles fournies à des sociétés liées, sont sans incidence sur l'indépendance du commissaire.

L'avant-projet de loi, tel qu'approuvé par le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000, rejoint le rapport de la Commission *Corporate Governance: les services d'auditing*, qui restent autorisés, visent les prestations de contrôle, de vérification et de correction ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire-reviseur.

Le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000 a approuvé l'avant-projet de loi et a décidé:

- 1) de demander l'avis du Conseil d'Etat dans le mois, ainsi que celui de la CBF et du Conseil Supérieur des Professions économiques, et
- 2) de soumettre le projet de loi notamment à l'IRE pour information. Le Conseil de l'IRE a communiqué son avis au Gouvernement, représenté par le Ministre de tutelle de l'IRE, le Ministre de l'Economie. Celui-ci, conscient du contexte européen et international, s'est déclaré sensible à l'avis ainsi formulé par le Conseil de l'IRE. Cet avis est développé dans la présente section.

Il semble que le Gouvernement ne souhaite pas être plus restrictif que le texte qui sera adopté par la Commission européenne. Le Ministre des Finances a notamment répondu à une question parlementaire en ces termes:

«L'avant-projet de loi sur le «corporate governance» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil Supérieur des Professions économiques qui devront bien évidemment tenir compte des évolutions actuelles au niveau européen et américain.»⁽¹⁾

c) Circulaire du Président de l'IRE du 5 octobre 2000

Le Président de l'IRE a adressé le 5 octobre 2000 aux confrères, au nom du Conseil, une circulaire concernant l'avant-projet de loi du 22 septembre 2000 relatif à la transparence et l'indépendance du commissaire-reviseur.

Dans cette circulaire, le Président a rappelé que le Conseil de l'Institut a examiné de façon approfondie l'état d'avancement des travaux relatifs à l'indépendance du commissaire-reviseur.

La Fédération des Experts-Comptables européens (FEE) poursuit ses travaux, auxquels l'IRE participe.

De même, l'*International Federation of Accountants* (IFAC) a soumis à consultation en juin 2000 un projet de modification au Code éthique de l'IFAC en matière d'indépendance. En tant que membre élu du Comité éthique de l'IFAC, le Président de l'IRE, Jean-François CATS, continue à participer aux travaux de ce Comité.

Dans sa circulaire, le Président a rappelé qu'après plusieurs réunions, le Comité chargé du contrôle légal des comptes de la Commission européenne (*Committee on Auditing*) a rédigé un projet de recommandation relatif à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, le 20 juillet 2000. Dans ce document, la Commission européenne fixe notamment les conditions auxquelles le contrôleur légal des comptes peut accepter de conclure un contrat d'emploi auprès d'un ancien client après la cessation de son mandat. Dans ce texte, la Commission européenne autorise en outre des prestations d'autres services que les services d'audit, moyennant le respect de certaines conditions.

(1) Réponse du Ministre des Finances à une question orale de M. Georges LENSSEN sur «le point de vue de la Commission bancaire et financière concernant les reviseurs d'entreprises» (n° 2837), Chambre des Représentants, 3^e session de la 50^e législature, 2000-2001, 12 décembre 2000, CRABV 50 COM 330, <http://www.lachambre.be>

3.8. Position du Conseil de l'IRE – Développements

Le Conseil de l'IRE rappelle au nom de la profession que celle-ci est profondément attachée au principe d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes. Ce principe est repris dans le Code éthique de l'IFAC et dans les principes communs (*Common Core of Principles*) de la FEE. Le Conseil de l'IRE soutient que l'avant-projet de loi belge sur la transparence adopté en Conseil des Ministres le 22 septembre 2000 devrait, en ce qui concerne l'indépendance du commissaire, être aligné sur la recommandation européenne, dont le texte en projet du 15 décembre 2000 a été communiqué au Gouvernement belge par l'intermédiaire du représentant du Ministre belge de l'Économie au *Committee on Auditing* de la Commission européenne.

Le Conseil souhaite insister sur le fait que les missions de contrôle des reviseurs d'entreprises nécessitent sans cesse de nouvelles compétences de plus en plus pointues. Pour être efficace, un audit doit être mené par des spécialistes car les matières auxquelles les reviseurs sont confrontés sont de plus en plus complexes. La prestation de certains services non-audit permet aux reviseurs, dans le respect des principes d'indépendance, d'acquérir ou d'approfondir des compétences nécessaires à une bonne compréhension de l'organisation d'une entreprise. Des connaissances en matière informatique, de communication électronique, d'environnement, d'actuariat, de technique financières, de fiscalité, etc. sont nécessaires pour améliorer les techniques de contrôle.

Limiter la mission au strict contrôle légal des comptes réduirait en outre la possibilité pour les cabinets de reviseurs de recruter en leur sein des collaborateurs de qualité. Ceci aurait une incidence négative sur la qualité du contrôle légal des comptes, alors que le législateur poursuit précisément l'objectif de garantir cette qualité.

De très nombreuses études menées en Belgique ou à l'étranger montrent que les entreprises dont les comptes sont contrôlés par un commissaire-reviseur demandent d'obtenir d'autres prestations⁽¹⁾.

(1) Rapport O'MALLEY, États-Unis, avril 2000; Étude de notoriété réalisée par Interrel Mariën, IRE, *Bulletin d'Informations*, avril 2000; POB, *Panel on Audit Effectiveness Release Final Report*, 9 septembre 2000, www.pobauditpanel.org, pp. 110 et s. et Annexe D.

Il convient également de souligner l'importance pour les PME de pouvoir faire appel aux services du commissaire-reviseur et des personnes qui travaillent avec lui dans des liens de collaboration.

Le Conseil de l'IRE constate que les dispositions de l'avant-projet de loi du 22 septembre 2000 sur la transparence relatives à l'indépendance du commissaire-reviseur entraînent une discrimination sur le plan européen et international. Les dispositions législatives en projet sont beaucoup plus restrictives que les propositions émises à l'étranger ainsi que les propositions du *Committee on auditing* de la Commission européenne. Or, il n'est pas souhaitable que la Belgique soit isolée sur le plan européen et mondial.

On notera par ailleurs que la *Security and Exchange Commission* aux Etats-Unis (SEC) est expressément favorable à la prestation de services fiscaux par l'auditeur car ceci constitue une garantie supplémentaire pour le trésor américain.

Le Conseil rappelle le souhait de la Commission européenne de voir appliquer sa recommandation de manière uniforme au sein de l'Union européenne.

L'application des dispositions légales en projet montre que les entreprises belges de toute taille ainsi que les professions économiques risquent d'être désavantagées par rapport, respectivement, aux autres entreprises et à leurs confrères au sein de l'Union européenne.

En outre, l'approche belge fondée sur la transparence des prestations autres que les missions d'audit⁽¹⁾ est considérée par les professions et les régulateurs étrangers comme un modèle, de sorte que cette approche est en passe d'être adoptée de manière plus générale à l'étranger et au niveau international.

(1) Article 64ter, deuxième alinéa, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales: «L'accomplissement par le commissaire de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente» (cf. article 134, § 2, du Code des sociétés); article 64ter, dernier alinéa, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales: «L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire-reviseur a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que de la rémunération y afférente.» (cf. article 134, § 4, du Code des sociétés).

Il y a lieu de tenir compte de la recommandation en projet de la Commission européenne sur l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne.

Il est prévu que la Commission européenne adopte cette recommandation à la suite des réunions du Comité de la Commission européenne chargé du contrôle légal des comptes en 2001.

4. ACCES A LA PROFESSION

Les représentants de l'IRE et de l'IEC se sont réunis à deux reprises au cours de l'année 2000 afin d'échanger leurs vues sur le stage organisé respectivement par les deux Instituts et sur l'éventuelle opportunité d'organiser dans le futur une partie de stage commun aux deux Instituts.

Les discussions concernaient plus précisément la condition de diplômé afin d'avoir accès au stage et à la qualité de membre.

La huitième directive prévoit en son article 4 que:

«Une personne physique ne peut être agréée pour l'exercice du contrôle légal des documents visés à l'article 1^{er} paragraphe 1 qu'après avoir atteint le niveau d'entrée à l'université, puis suivi un programme d'enseignement théorique et effectué une formation pratique et subi avec succès un examen d'aptitude professionnelle du niveau de fin d'études universitaires, organisé ou reconnu par l'Etat.»

L'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises prévoit que la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est accordée à toute personne physique qui en fait la demande et qui remplit notamment les conditions suivantes:

«(...)4^o Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins, dans une des disciplines que le Roi détermine, ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi. Les diplômes délivrés à l'étranger dans les mêmes disciplines sont admis moyennant la reconnaissance préalable de leur équivalence par l'autorité belge compétente. Le Roi peut autoriser le Conseil de l'Institut à admettre dans des cas individuels l'équivalence de diplômes délivrés à l'étranger.»

L'article 12 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseur d'entreprises prévoit ce qui suit:

«Article 12. Pour être admis au stage, les candidats doivent être titulaire d'un diplôme belge correspondant à un programme d'études de quatre années au moins et délivré par une université, un établissement d'enseignement supérieur économique de niveau universitaire créé ou agréé par l'Etat, ou par un jury d'Etat organisé en vertu de l'article 40 de lois coordonnées sur la collation des grades académiques et le programme des examens universitaires, ou de l'article 5bis, § 2, de la loi du 7 juillet 1970 relative à la structure générale de l'enseignement supérieur.»

Le Conseil estime utile de rappeler qu'à l'occasion des travaux parlementaires de 1985, l'accès à la profession de reviseur d'entreprises a été rendu possible pour les personnes ne disposant pas d'un diplôme universitaire mais disposant d'un certain nombre d'années d'expérience.

Sur la base de ce qui a été développé ci-avant, le Conseil de l'Institut considère que, pour l'accès à l'examen d'entrée, le diplôme de trois années (par exemple de type graduat) pourrait suffire pour l'accès au stage et soit complété par un diplôme reconnu par l'Etat obtenu au terme d'une année d'études complémentaire. Ceci implique une adaptation importante du règlement de stage. Celui-ci prévoit en effet que l'obtention d'un diplôme belge correspondant à un programme d'études de quatre années au moins et délivré par une université, un établissement d'enseignement supérieur économique de niveau universitaire créé ou agréé par l'Etat, conformément aux termes de l'article 12 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-reviseurs d'entreprises, constitue une condition préalable pour présenter l'examen d'entrée à l'IRE. L'arrêté royal du 13 octobre 1987 devrait ainsi être adapté sur un point fondamental, à savoir que l'examen d'entrée pourrait être accessible à des personnes non-universitaires. Le Conseil est disposé à examiner positivement cette possibilité.

Les Conseils des deux Instituts ainsi que le Conseil Supérieur des Professions Economiques devraient également au préalable proposer les conditions d'accès et les modalités de l'examen d'entrée.

Dans le cadre du projet de rapprochement du stage, le Conseil estime que la première année de stage puisse être organisée selon un tronc commun.

En vue de rapprocher le stage au sein des deux Instituts, tout en restant conforme à la directive européenne, le Conseil de l'IRE a donc marqué son accord de principe, sous réserve de l'accord du Roi, pour prévoir que l'accès à la fonction de réviseur d'entreprises nécessite l'obtention d'un diplôme de niveau universitaire avant la prestation de serment, et non plus au stade de l'examen d'entrée. Ceci constitue un pas important dans le rapprochement des dispositions relatives au stage entre les deux Instituts.

En vertu de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 4 de la huitième directive européenne précitées, les candidats réviseurs doivent être titulaires du diplôme universitaire ou de niveau universitaire avant la prestation de serment. Les propositions mentionnées ci-dessus sont conformes aux dispositions de la loi belge et de la directive européenne.

5. SOCIÉTÉS DE RÉVISION

Au cours de l'exercice, le Conseil a examiné la question de savoir si une société professionnelle pouvait être constituée et se faire inscrire simultanément au tableau des membres de l'IRE et de celui de l'IEC. La raison sociale de la société intégrerait les qualités de «réviseur d'entreprises et expert-comptable».

Indépendamment du fait que l'IEC inscrive la société dans son tableau, le Conseil constate que celle-ci devra répondre, pour son inscription au tableau des membres de l'IRE, aux conditions prévues à l'article 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'entreprises. Ce qui implique notamment que:

- l'objet et les activités de la société doivent se limiter à l'exercice des missions de contrôle visées à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'exécution d'activités compatibles avec la qualité de réviseur d'entreprises;
- les associés, administrateurs et gérants doivent être membres de l'IRE ou avoir une qualité reconnue comme équivalente à l'étranger;
- la majorité des actions ainsi que la majorité des droits de vote dont disposent les associés doivent être détenus par des membres de l'IRE;
- les représentants chargés de l'exécution des missions au nom et pour compte de la société doivent être membres de l'IRE.

En ce qui concerne l'intégration dans la raison sociale de «réviseur d'entreprises et expert-comptable», le Conseil n'y voit pas d'objection, à condition que la société soit également inscrite au tableau des membres de l'IEC. Le Conseil souhaite souligner par ailleurs que la cotisation variable de la société sera calculée sur l'ensemble du chiffre d'affaires assujéti à la TVA de la société, conformément à l'article 6 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE.

6. COLLABORATION INTERPROFESSIONNELLE

6.1. Convention interprofessionnelle avec les avocats

L'IRE a conclu avec l'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles une Convention du 6 janvier 2000 (la «Convention»; cf. Rapport annuel 1999, pp. 55 à 57, et pp. 306 et s.). Cette Convention crée un cadre pour la constitution d'une société de moyens entre des avocats et des réviseurs d'entreprises. La Convention prévoit la création d'une commission mixte composée de représentants de l'Ordre français des avocats du Barreau de Bruxelles et de représentants de l'IRE.

Le Conseil se réjouit de la mise en place de cette Commission mixte, qui a entamé ses travaux en 2000. Lors de ses premières réunions, la Commission mixte a notamment examiné la nature de ses compétences et a mis en place une procédure de fonctionnement.

6.1.1. Compétences de la Commission mixte

a) Principes

L'article 8 de la Convention du 6 janvier 2000 entre l'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles et l'IRE prévoit que *«Le projet de convention portant création de la société de moyens, l'autorisation et la révocation visés à l'article 2, soit examiné par une commission mixte, composée paritairement, qui a pour mission de faire rapport aux autorités professionnelles.»*

La Commission mixte a pour mission de faire rapport aux autorités professionnelles et n'a donc pas de compétence décisionnelle. L'esprit de la Convention suppose que les autorités professionnelles prennent des déci-

sions après avoir recueilli l'avis de la Commission mixte dans les matières visées par la Convention.

Elle peut constituer en outre un lieu de concertation et de débat. Elle n'a pas davantage de compétences en matière d'instruction et de contrôle, lesquelles sont réservées aux autorités professionnelles respectives (art. 9).

b) Projets de conventions

Le Conseil estime nécessaire de demander la réunion de la Commission mixte dès le moment où l'une des deux autorités ordinales reçoit une demande d'approbation d'un projet de convention.

c) Champ d'application de la Convention

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises est compétent au niveau national. L'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles a une compétence limitée à son arrondissement judiciaire.

Dans le cas où une association d'avocats comprend des avocats de différents barreaux, la Commission mixte analyse le cas sans préjudice de l'attitude éventuelle d'autres autorités ordinales concernées.

La Convention ne s'applique qu'à l'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles et à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Les autorisations données par ceux-ci ne dépendront pas de l'absence ou du refus d'autorisation relevant d'autres autorités ordinales concernées.

6.1.2. Procédure

a) Echanges d'informations

Le Conseil rappelle que la transmission d'informations entre l'Ordre français des Avocats du Barreau de Bruxelles et l'IRE concernant les projets de convention de sociétés de moyens reste couverte par le secret professionnel partagé.

b) Suivi des dossiers

Le Conseil est d'avis que la Commission mixte propose aux autorités professionnelles respectives d'adresser un courrier séparé au cabinet d'avocats

et au cabinet de réviseurs d'entreprises concernés, sur la base des observations de la Commission mixte.

6.1.3. Jurisprudence de la Commission mixte relative à la dénomination de la société de moyens

Le Conseil est d'avis que la dénomination sociale de la société de moyens ne peut pas être identique à celle de la raison sociale du cabinet d'avocats ou du cabinet de réviseurs d'entreprises pour l'exercice de leur pratique professionnelle respective. La dénomination sociale de la société de moyens peut toutefois comporter une combinaison de ces deux dénominations.

Le Conseil se réjouit de la mise en place de la Commission mixte et formule le vœu que se poursuive la collaboration entre les autorités ordinales ainsi entamée en 2000.

6.2. La nouvelle loi sur le notariat

La nouvelle loi sur le notariat, entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2000, prévoit une modification structurelle des institutions professionnelles du notariat⁽¹⁾.

La nouvelle loi prévoit la création d'une Chambre Nationale des Notaires. La Chambre est un organisme public institué essentiellement pour prendre en compte les intérêts du consommateur du droit.

Les organes de la Chambre Nationale comportent une assemblée générale et un comité de direction chargé d'exécuter les décisions de l'assemblée générale.

La déontologie et l'éthique seront coordonnées et unifiées par la Chambre Nationale. En se fondant sur les coutumes et les règles déontologiques de la profession, elle établit un code unifié qui devra être confirmé par arrêté royal.

La Chambre Nationale a notamment pour mission:

(1) Loi du 4 mai 1999 modifiant la loi du 25 ventôse an XI concernant l'organisation du notariat, M.B., 1^{er} octobre 1999, p. 37132, plus précisément les articles 38, § 5; 76, 1^{er}, 78 à 85 et 95 à 112.

- la détermination de règles générales en matière de déontologie;
- la fixation du cadre réglementaire général à l'intérieur duquel s'exerceront les compétences des sociétés et chambres provinciales de notaires;
- la rédaction des règles générales en matière de stage et de comptabilité;
- l'élaboration de règles uniformes pour la nomination et l'évaluation de notaires ainsi que la gestion du stage.

Les sociétés de notaires qui fonctionnent au niveau de la province arrêteront, dans le cadre imposé par la Chambre nationale, les règles relatives à la pratique notariale. En outre, chaque société fixera la contribution annuelle à charge de ses membres.

L'assemblée générale de chaque société élit parmi ses membres une chambre de notaires. Ces chambres ont notamment compétence en matière de prévention et de règlement de litiges professionnels entre les membres; elles connaissant des plaintes et des objections de tiers, exercent une surveillance de la comptabilité des notaires, conservent les états des minutes des études après leur fermeture et exercent une compétence en matière disciplinaire.

L'association professionnelle d'aide au notariat, la Fédération royale des Notaires de Belgique s'est vu également doter de nouveaux statuts et d'une appellation nouvelle à la suite de la nouvelle loi sur la fonction notariale. Elle portera désormais la dénomination Fédération Royale du Notariat Belge (FRNB). Les missions de la Fédération ont également été redéfinies.

La structure de la FRNB est comparable à celle de l'Etat belge. Chaque communauté linguistique est dotée de compétences propres qui sont exercées par les conseils communautaires: le Conseil communautaire néerlandophone et le Conseil communautaire francophone, au sein duquel sont également représentés les notaires germanophones.

La Fédération royale poursuivra sa mission de service, d'études juridiques, de promotion de la profession et de formation, et pourra l'étendre en tenant compte des aspects régionaux non représentés en tant que tels au sein de la Chambre nationale des Notaires.

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a créé, avec la Chambre nationale des Notaires, une commission chargée d'établir une collaboration entre les institutions professionnelles respectives.

7. SURVEILLANCE

Pour la surveillance de la qualité des activités effectuées par les réviseurs d'entreprises – mission confiée par le législateur à l'Institut –, le Conseil s'appuie essentiellement sur deux piliers: le contrôle confraternel d'une part et l'examen des plaintes et d'autres dossiers particuliers d'autre part.

Le Conseil attache une importance particulière au contrôle de qualité. Une exécution de qualité des missions confiées aux réviseurs d'entreprises, soit par la loi, soit par convention, revêt en effet une importance capitale. Il est, par exemple, clairement établi qu'un audit légal de qualité renforce la crédibilité des informations publiées et crée une valeur ajoutée et une meilleure protection pour les actionnaires, les investisseurs, les créanciers ainsi que les autres parties intéressées.

Un contrôle de qualité poussé et de haut niveau constitue en outre le meilleur moyen qui soit à la disposition de la profession pour faire comprendre aux tiers et aux instances de contrôle que les travaux du commissaire-réviseur et des cabinets d'audit sont mis en œuvre conformément aux normes et aux règles déontologiques.

Au cours de l'exercice écoulé, le Conseil de l'Institut a pris un certain nombre de mesures très concrètes dans le but de poursuivre l'optimisation de la surveillance de qualité. Plus particulièrement, la nouvelle version de la communication annuelle a été finalisée (voir ci-après, point 7.2.). C'est en se basant notamment sur ces informations que le Conseil consacra une attention particulière aux prescriptions relatives à la mention obligatoire, dans le rapport de gestion, des honoraires complémentaires. De même, l'exercice de l'activité principale comme le maintien de la spécialisation dans les activités qui caractérisent l'intervention du réviseur d'entreprises retiendront également l'attention.

Par ailleurs, le Conseil a pris connaissance de la recommandation de la Commission européenne relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité (voir ci-après, point 7.1.).

7.1. Le contrôle confraternel

7.1.1. Recommandation de la Commission européenne

En 1999, le Conseil de l'IRE avait déjà lancé un examen approfondi en vue de la révision de la norme de l'IRE relative au contrôle confraternel datant du 5 juillet 1991 (voir à ce propos le Rapport annuel de l'IRE, 1999, p. 58-59). Cette analyse avait été initiée au départ des expériences faites par la Commission de contrôle confraternel en ce qui concerne le fonctionnement du contrôle et l'exécution de ces contrôles.

Le Conseil avait déjà approuvé un certain nombre de modifications à la norme existante, dont les principales ont été commentées dans le Rapport annuel précité.

Le texte n'avait cependant pas été définitivement finalisé pour être soumis au Conseil Supérieur des Professions Economiques, puisqu'au niveau européen, des discussions étaient également en cours concernant les exigences minimales en matière de contrôle de qualité externe pour les contrôleurs légaux des comptes.

Entre-temps, la Commission européenne a approuvé le 21 novembre 2000 la recommandation relative aux exigences minimales auxquelles doivent répondre les systèmes du contrôle de qualité externe⁽¹⁾ («Le contrôle de qualité de contrôle légal des comptes dans l'Union européenne: exigences minimales»). Le texte de cette recommandation a été joint en annexe au présent rapport annuel.

Le Conseil a invité la Commission de contrôle confraternel à étudier par priorité dans quelle mesure le nouveau projet de norme devrait encore être affiné, à la lumière de la récente recommandation européenne. Le Conseil se réjouit de déjà constater que la normalisation belge en matière de contrôle confraternel correspond déjà dans une large mesure au texte européen.

Il faudrait, il est vrai, être attentif à certains éléments qui sont abordés de manière explicite dans la recommandation européenne, alors que l'on ne

(1) Disponible sur le site internet de la Commission européenne:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/audit/news/quality.htm

retrouve pas de position expresse dans la norme belge. Il s'agit notamment de la publication des résultats du contrôle confraternel, la distinction que l'on pourrait introduire en fonction de la mission (sociétés cotées en bourse, entreprises d'assurances, etc.) et l'accès aux dossiers pour les autorités de contrôle.

Par ailleurs, la recommandation européenne prévoit qu'il est absolument indispensable qu'il y ait un lien systématique entre des résultats négatifs du contrôle de qualité et l'imposition de sanctions disciplinaires. Enfin, la recommandation prescrit la mise à disposition de moyens suffisants pour le système de contrôle, aux fins d'en assurer la crédibilité.

Le but est que le Conseil approuve en 2001 une nouvelle version de la norme adaptée relative au contrôle confraternel, qui pourrait être ensuite soumise au Conseil Supérieur des Professions économiques.

7.1.2. Appel aux candidatures

Dans la norme actuelle relative au contrôle confraternel (1991), il est prévu que le contrôle confraternel sera exercé par un «réviseur désigné». Ces réviseurs désignés sont choisis par le Conseil de l'Institut sur la base d'une liste présentée par la Commission de contrôle confraternel.

A l'initiative de la Commission de contrôle confraternel, tous les réviseurs ont reçu en automne 2000 un courrier les invitant à présenter leur candidature à la fonction de réviseur désigné, l'intention étant de faire arrêter une liste par le Conseil au printemps 2001. Cette liste sera valable cinq années.

Pour pouvoir présenter sa candidature comme réviseur désigné, le réviseur d'entreprises doit être inscrit depuis sept ans au moins (dans la proposition de nouvelle norme, ce délai est ramené à cinq ans) au tableau des membres de l'Institut. Il ne peut être membre ni du Conseil, ni d'une commission de discipline, ni de la Commission de surveillance et doit être éligible comme membre du Conseil.

En arrêtant la nouvelle liste, le Conseil consacrera une attention particulière au fait que dans certains dossiers, il faut pouvoir faire appel à des réviseurs désignés titulaires d'un agrément spécial (la CBE, l'OCA ou l'OCM).

Par contrôle confraternel mis en œuvre, les réviseurs désignés perçoivent une rémunération pour les prestations effectuées. En 2000, cette rémunération a été relevée de BEF 20.000 à BEF 25.000 par contrôle.

7.2. Information 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 créant un 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, la rémunération y afférente ainsi que l'acquittement de ces missions.

Les réviseurs communiquent ces informations à l'Institut au moyen du formulaire intitulé «information annuelle». Ils sont annuellement invités à renvoyer dûment rempli le tableau que leur fait parvenir le Conseil.

A la fin de l'année 2000, le Conseil a approuvé une nouvelle version de l'information annuelle et l'a transmise à l'ensemble des membres. Cette nouvelle version de l'information annuelle a également été transmise pour information au Conseil Supérieur des Professions économiques.

Comme cela avait déjà été exposé dans le rapport annuel de l'IRE 1999 (pp. 57-58), l'élaboration du nouveau formulaire avait débuté en 1999 et un document provisoire avait déjà été approuvé. Toutefois, les modifications apportées au Règlement d'ordre intérieur en mars 2000 ont exigé une adaptation plus poussée de la nouvelle version du formulaire.

Le Conseil a voulu réduire au minimum la charge administrative que représente pour les confrères les réponses à reporter dans le document, sans compromettre évidemment l'efficacité et la pertinence des informations ainsi collectées. C'est ainsi par exemple que l'enregistrement des heures ne devra dorénavant plus s'effectuer au niveau des diverses missions; il suffira de mentionner un nombre d'heures correspondant au nombre total annuel. Par ailleurs, l'information à fournir en matière de missions non revisorales sera désormais moins détaillée: il suffira d'indiquer le montant global des revenus en provenance des missions dites «autres missions professionnelles».

Par contre, le Conseil vise à exercer un contrôle plus rigoureux du respect de l'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obli-

gations des réviseurs d'entreprises. Il s'agit de la mention, dans le rapport de gestion, des honoraires attribués aux personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle (article 134, § 4, Code des Sociétés). Dans son avis du 15 juin 1999 relatif à l'indépendance, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise-Comptable (actuellement Conseil Supérieur des Professions économiques) avait insisté pour que les dispositions de l'article 64ter L.S.C.C. (art. 134, § 4, du Code des sociétés) soient mieux respectées⁽¹⁾.

Par ailleurs, la nouvelle version de l'information annuelle doit permettre à l'Institut de disposer d'une information actualisée concernant les liens de collaboration entre cabinets. En vertu de l'article 4bis, § 2, *in fine*, du Règlement d'ordre intérieur tel que modifié, l'Institut doit en effet avoir la possibilité de communiquer à toute personne intéressée les relations de collaboration contractées. Conformément à l'article 32 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, chaque cabinet est tenu de transmettre cette information à l'Institut.

Le nouveau document, repris en annexe et disponible sur le site Internet de l'Institut en même temps qu'un commentaire explicatif, devra être utilisé pour la première fois pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2000. Les cabinets qui le souhaitent peuvent toutefois l'utiliser plus tôt.

Les confrères sont tenus de renvoyer le document à l'IRE dans les six mois de la clôture de leur exercice social. Le Conseil a invité la Commission de Surveillance sur l'exercice de la profession à respecter désormais attentivement l'envoi de l'information annuelle à l'Institut dans les délais impartis, de manière à pouvoir mettre en place des contrôles précis et ciblés. Le cas échéant, des avertissements et des sanctions éventuelles pourront être mis en œuvre à l'égard de confrères ne respectant pas ce délai.

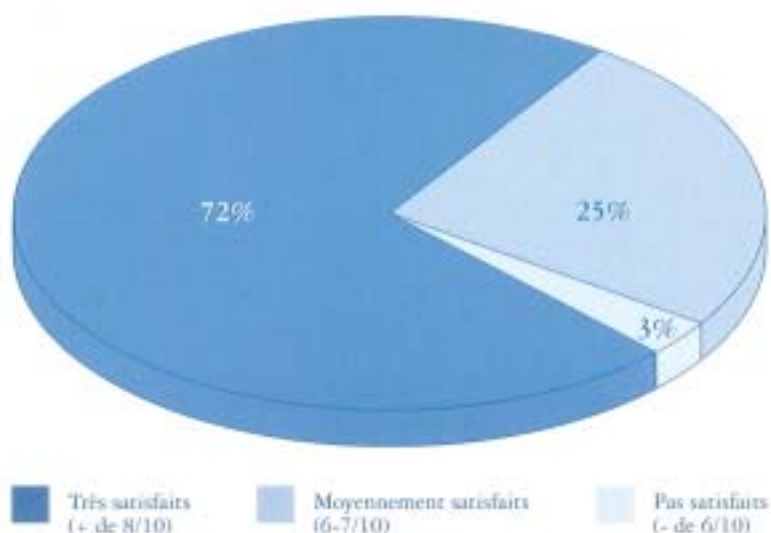
Sur la base d'un traitement plus rigoureux et du suivi des informations collectées par le biais de l'information annuelle, le Conseil mettra en place une surveillance de qualité plus poussée et plus intense.

(1) Conseil supérieur du revisorat et de l'expertise-comptable (CSREP), Rapport annuel, 1998-99.

8. ETUDE DE NOTORIETE⁽¹⁾

L'IRE a fait procéder en automne 1999 à des enquêtes destinées à déterminer l'image des réviseurs d'entreprises auprès des dirigeants de sociétés.

Au terme du sondage réalisé par le cabinet indépendant Significant à la demande de l'IRE, il apparaît que 72 % des dirigeants interrogés sont «satisfaits» ou «très satisfaits» par la qualité des prestations effectuées par leur réviseur. Ils accordent à celui-ci une note d'au moins 8 sur 10. Un quart des décideurs attribuent encore une note de 6 à 7 sur 10. A peine 3 % des dirigeants sondés se disent «pas du tout satisfaits» de leur réviseur.



Il se dégage de l'enquête qualitative l'image d'une profession «forte», strictement réglementée, en particulier par le biais de *codes déontologiques et éthiques exigeants*. Les appréciations les plus élogieuses se succèdent pour souligner les qualités les plus marquantes du réviseur: l'intégrité, la compétence, la crédibilité et l'*indépendance*. L'enquête montre que 93 % des firmes qui recourent aux services d'un réviseur citent spontanément – et en premier lieu – une de ces quatre qualités.

(1) Les commentaires et graphiques qui suivent sont largement inspirés du document de l'IRE, *Rapport annuel – Synthèse*, 1999, pp. 12 à 19, également disponible sur le site internet de l'IRE: www.accountancy.be/fra/ibr/index.html



Les enquêtes montrent qu'au-delà des missions légales de contrôle légal des comptes, deux entreprises interrogées sur trois (66 %) demandent également d'autres conseils à leur réviseur. Au sein du groupe des PME, la proportion monte même à trois firmes sur quatre. À cet égard, 41 % des organisations du secteur non marchand seraient prêtes à faire appel à un réviseur d'entreprises dans le cadre de décisions stratégiques importantes.

59 % des dirigeants interrogés estiment que le réviseur pourrait également intervenir dans le sens d'une meilleure protection de l'intégrité des systèmes informatiques; 23 % ont déjà demandé ou demanderaient conseil en matière de reporting environnemental et 15 % estiment que le réviseur devrait jouer un rôle dans le contrôle de la sécurité des systèmes de communication électronique.

Il ressort ainsi des enquêtes que les dirigeants souhaitent des prestations de services complémentaires des réviseurs, au-delà de la mission légale de contrôle des comptes annuels.

II. DROIT COMPTABLE

1. Comptabilisation à la juste valeur
2. Harmonisation comptable internationale
 - 2.1. Historique
 - 2.2. Prises de position de l'IASB en 2000
 - 2.3. Résolution du 17 mai 2000 de l'IOSCO
 - 2.4. Attitude des Etats-Unis en 2000
 - 2.5. Prises de position en 2000 au niveau de l'Union Européenne
 - 2.6. Réactions en Belgique
3. Commission des Normes Comptables
 - 3.1. Mise en place d'un *«due process»*
 - 3.2. Autres matières abordées par le Bulletin n° 46 de la CNC
4. Critères PME: nouveaux seuils
5. Code des sociétés et droit comptable
6. Passage à l'euro
7. Comptabilité provinciale
8. Groupe de travail relatif à l'information financière

1. COMPTABILISATION A LA JUSTE VALEUR

La Commission européenne a présenté le 24 février 2000 une proposition de directive du Parlement Européen et du Conseil visant à modifier la Quatrième et la Septième directive comptable en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de société⁽¹⁾.

Cette proposition de directive doit encore recevoir l'aval du Conseil des Ministres et du Parlement européen. Dès son adoption, elle habilitera chaque Etat membre à autoriser ou, au choix, à obliger leurs entreprises à comptabiliser à leur juste valeur certains actifs et passifs financiers.

► Principale modification proposée: introduction de l'évaluation à la juste valeur

Au travers de ce projet de directive, la Commission européenne propose de moderniser la réglementation comptable européenne en autorisant l'application de la méthode comptable de la «juste valeur».

La juste valeur de l'instrument financier est d'ordinaire assimilée à sa valeur actuelle selon le marché, par opposition à son coût historique, c'est-à-dire le coût d'acquisition initial.

La proposition de modification ne vise cependant pas à remplacer le coût historique en tant que base d'évaluation des directives comptables, mais plutôt à y ajouter une autre méthode, compte tenu notamment qu'il n'existe pas de consensus international sur une application universelle de la juste valeur.

Cette modification proposée des directives comptables vise à tenir compte de l'évolution des marchés, des entreprises et des normes comptables internationales (telles que la norme IAS 39, révisée en novembre 2000). Sa mise en œuvre permettrait aux sociétés européennes qui font appel aux marchés internationaux des capitaux de se conformer plus facile-

(1) Document Com (2000/80) final du 24 février 2000. Ce document de 22 pages est disponible sur le site internet de la DG XV de la Commission européenne (adresse: europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/news). Ce document a été publié dans le *Journal officiel des Communautés européennes*, C 511 du 31 octobre 2000, pp. 1-4.

ment aux obligations en matière d'informations financières imposées par ces marchés et d'affronter à armes égales leurs concurrents non européens.

► Portée de la proposition de modification

La proposition de la Commission européenne fait obligation aux Etats membres d'autoriser ou d'obliger les entreprises, ou certaines catégories d'entre elles, à appliquer des méthodes de comptabilisation à la juste valeur. Elle leur laisse la possibilité de limiter son champ d'application à certaines entreprises, telles que les sociétés cotées, ou de l'étendre aux comptes consolidés de toutes les sociétés. Cette marge de manœuvre doit permettre aux Etats membres de faire face aux nouveaux développements de la comptabilité internationale des instruments financiers.

Notons que les entreprises qui relèvent de la directive concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers ou de la directive concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurances ne sont pas concernées par cette proposition de directive.

2. HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

L'année 2000 a connu des prises de positions importantes, voire cruciales, au niveau du processus d'harmonisation comptable au niveau international. Ces orientations ne seront pas sans conséquence sur l'évolution de la profession dans les années à venir.

2.1. Historique⁽¹⁾

Dans les années septante, la Commission européenne a entamé un travail important d'harmonisation des règles applicables en matière comptable, en adoptant en 1978 la Quatrième directive et en 1983 la Septième directive européenne en matière comptable.

(1) Pour de plus amples informations, voyez *Rapport annuel IRE*, 1996, pp. 62-65; *Rapport annuel IRE*, 1998, pp. 60-62 et *Rapport annuel IRE*, 1999, pp. 63-66.

Ces directives européennes ont été transposées dans le droit de chaque Etat membre de l'Union mais n'ont malheureusement pas évolué en même temps que les pratiques. Sans porter de jugement sur les raisons de cet état des choses, force est de constater que modifier les dispositions contenues dans des directives européennes est une mission difficile.

En juillet 1995, l'IASC et l'IOSCO ont conclu un accord de collaboration et ont convenu d'un plan d'action visant à établir et à publier de nouvelles normes IAS et à revoir et à améliorer certaines normes IAS existantes.

C'est dans ce contexte que la Commission européenne a adopté en 1995 une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale⁽¹⁾ visant à soutenir la reconnaissance des normes de l'IASC sur toutes les places boursières. Cette décision de principe de la Commission européenne en faveur du référentiel IAS a été prise à la suite d'une étude comparative entre les normes IAS et les directives européennes en matière comptable⁽²⁾.

La Commission européenne a publié depuis lors diverses études⁽³⁾ visant à identifier les éventuelles incompatibilités entre les nouvelles normes IAS publiées et les dispositions contenues dans les directives européennes en matière comptable.

La volonté européenne de soutenir la reconnaissance des normes comptables internationales a été confirmée en 1998 au travers d'une Communication interprétative⁽⁴⁾. La Commission européenne a en effet reconnu la possibilité pour des entreprises européennes d'établir des comptes consolidés conformes aux normes comptables «internationales» (comme les normes IAS ou les normes comptables américaines, les US GAAP) dans la mesure où l'Etat membre dans lequel l'entreprise est établie le permet.

Cette possibilité, qui ne peut concerner que les comptes consolidés des sociétés, a depuis largement été utilisée puisqu'aujourd'hui l'Autriche, la

(1) L'harmonisation comptable: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale – Communication de la Commission européenne (Com 95 (508)), 11 p.

(2) Etude réalisée et publiée en 1996 par le Comité de contact de la Commission Européenne, intitulée «An examination of the conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives».

(3) Ces études sont disponibles sur le site internet de la DG XV de la Commission européenne: <http://europa.eu.int/comm/dg15/fr/index.htm>.

(4) Communication interprétative du Comité de Contact des normes comptables concernant certains articles de la Quatrième directive et de la Septième directive du Conseil en matière comptable, JOCE du 20 janvier 1998, C16, pp. 5-12.

Belgique⁽¹⁾, l'Allemagne, la France, la Finlande, l'Italie et le Luxembourg ont adopté des lois ou avis qui autorisent certaines sociétés à présenter leurs comptes consolidés dans un autre référentiel que le référentiel comptable national. Toutefois, la portée de ces lois ou avis varie largement d'un pays à l'autre.

Les lois ou avis des organes locaux de normalisation publiés à cette occasion ont généralement prévu la possibilité d'utiliser les normes IAS mais également d'autres référentiels comptables internationaux (principalement les US GAAP) comme alternative aux normes comptables internationales, tout en donnant la préférence aux normes IAS. Cette possibilité a été introduite à la suite de l'incertitude relative à la position qu'adoptera l'IOSCO, et surtout la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine, à l'égard des normes comptables internationales.

Les objectifs fixés en 1995 dans ce plan d'action entre l'IASC et l'IOSCO ont été réalisés en 1998. La dernière norme internationale prévue dans ce plan d'action, à savoir la norme IAS 39 relative à l'évaluation des instruments financiers, a été approuvée par le Conseil de l'IASC en décembre 1998 pour être publiée en mars 1999.

2.2. Prises de position de l'IASC en 2000

En mai 2000, l'IASC a opéré une modification importante de ses structures pour rencontrer les critiques des marchés internationaux des capitaux et des instances de surveillance en:

- modifiant la composition de son *Board*, anciennement composé de certains membres (parmi les 143 organisations professionnelles d'auditeurs et d'experts-comptables appartenant à 104 pays) et désormais composé de 14 experts (dont 12 se consacrent à temps plein à cette fonction);
- créant un comité de *Trustees*, chargé de récolter des fonds et de les gérer;

(1) Harmonisation internationale des normes comptables – Utilisation par les sociétés à portefeuille cotées belges du référentiel comptable IAS pour l'établissement de leurs comptes consolidés, *Rapport annuel CBF*, 1996-1997, pp. 109-110; Comptes consolidés: faculté d'adopter un référentiel comptable différent de celui prévu par les chapitres I à III de l'arrêté royal du 6 mars 1990, *Bulletin* n° 44 de la CNC, juin 1998, pp. 2-11.

- créant un *Standards Advisory Council* (SAC), chargé de conseiller le *Board* et de faire rapport aux *Trustees*;
- tout en maintenant le *Standards Interpretation Committee* (SIC), chargé d'interpréter les normes IAS.

L'IASB a en même temps l'ambition d'imposer ses normes comme le référentiel reconnu dans le monde entier. Il faut admettre que cette modification fondamentale des structures de l'IASB rencontre un grief fondamental énoncé par la SEC et le FASB américains – organes très influents au sein de l'IOSCO et de l'IASB – à l'encontre d'une reconnaissance éventuelle des normes IAS sur les marchés boursiers américains.

2.3. Résolution du 17 mai 2000 de l'IOSCO

Le 17 mai 2000, l'IOSCO a pris la résolution de permettre à ses membres (les commissions de bourses de valeurs) d'accepter que les sociétés multinationales qui font appel aux marchés internationaux des capitaux puissent utiliser les normes comptables de l'IASB pour établir leurs comptes consolidés.

L'IOSCO a également rédigé un «*assessment report*»⁽¹⁾ dans lequel des traitements complémentaires sont consignés:

- Des *réconciliations* sont prévues pour certains postes. Les états de réconciliation doivent être établis lorsqu'un organe de contrôle prudentiel ne reconnaît pas l'équivalence complète entre les normes IAS et le référentiel comptable national. On citera à titre d'exemples, l'approche corridor (IAS 19), les provisions pour restructurations décidées avant la clôture des comptes mais annoncées en début d'exercice suivant ou encore le traitement comptable des actions propres.
- Des *informations complémentaires* doivent être communiquées (selon le cas, dans le bilan ou le compte de résultats ou dans l'annexe des états financiers).
- Lorsque les normes IAS ne sont pas claires ou qu'elles ne traitent pas une matière déterminée, le document mentionne les *interprétations* à prendre en considération.

(1) Ce document est disponible sur le site internet de l'IOSCO:
<http://www.iosco.org/iosco.html>

L'IOSCO examinera à la fin de l'an 2001 quel usage ses membres auront fait de cette possibilité offerte par la résolution du 17 mai 2000.

2.4. Attitude des Etats-Unis en 2000

En février 2000, la SEC américaine a publié un «*Concept Release*»⁽¹⁾ où est abordée la question de l'acceptation des normes IAS au titre de norme universelle. La position de la SEC peut être résumée comme suit:

- une structure de rapport financier efficace ne dépend pas que des normes comptables, mais commence au niveau de l'organe de gestion de la société qui fait rapport; celui-ci est en effet responsable de la mise en place et de l'application correcte de normes comptables généralement acceptées;
- les auditeurs ont comme responsabilité de vérifier et de donner une opinion quant à la question de l'image fidèle que donnent les états financiers conformément à ces normes;
- si la dissociation de ces responsabilités respectives n'est pas réelle, le risque existe, selon la SEC, que les règles comptables, quelle que soit leur qualité, ne soient pas appliquées correctement, ce qui se traduit par un manque de transparence et des rapports financiers non cohérents et non comparables;
- la SEC plaide en faveur d'instances effectives et indépendantes fixant des normes de haut niveau de qualité pour les normes comptables, des normes d'audit d'un niveau qualitatif élevé, des cabinets d'audit disposant d'un contrôle de qualité «universel», une surveillance de qualité qui porterait sur la totalité de la profession et une surveillance régulatrice active.

Il convient de souligner que l'attitude de la très influente SEC américaine, l'instance chargée du contrôle boursier aux Etats-Unis, est tout à fait déterminante pour la reconnaissance internationale des normes IAS. Nombreuses sont les entreprises désireuses de faire appel aux capitaux sur les marchés internationaux qui sont intéressées par une introduction en bourse aux Etats-Unis, et plus particulièrement sur la bourse de New York (NYSE).

(1) Ce document est disponible sur le site internet de la SEC: <http://www.sec.gov>.

Les regards sont désormais tournés vers l'organe de contrôle prudentiel américain (la SEC) pour connaître la position qu'il adoptera à la suite de la résolution du 17 mai 2000 de l'IOSCO et partant les chances de succès de l'IASC en matière de reconnaissance de ses normes comptables par toutes les places boursières comme étant équivalentes aux normes nationales.

2.5. Prises de position en 2000 au niveau de l'Union Européenne

La Commission européenne a proposé en février 2000 de modifier les Quatrième et Septième directives européennes en matière comptable afin d'introduire le concept de juste valeur qui permettrait aux entreprises européennes d'appliquer la norme IAS 39 relative aux instruments financiers (voir ci-avant Chapitre II – point 1).

La Commission européenne a également annoncé le 13 juin 2000 sa stratégie future concernant l'information financière en Europe⁽¹⁾. Cette politique s'inscrit dans la ligne stratégique dessinée par la Commission en novembre 1995 en matière d'harmonisation comptable.

Dans les faits, cette décision entraînerait l'interdiction des normes comptables américaines, les US GAAP, et ce, au plus tard en 2005. Cela amènerait aussi quelque 6.700 entreprises européennes cotées en bourse (dont quelques 150 entreprises belges) à devoir utiliser les normes IAS à partir de cette date.

Beaucoup interprètent ces propositions de modifications comme des évolutions logiques, consécutives notamment aux rapprochements récents des principales bourses européennes et à la volonté toujours plus affirmée de l'Union européenne de faciliter l'accès aux normes IAS à l'ensemble des sociétés.

Le Conseil Ecofin de l'Union européenne s'est penché le 17 juillet 2000 sur le contenu de cette communication et a marqué son soutien à la politique proposée par la Commission européenne. Il invite la Commission à lui transmettre dès que possible une proposition permettant de mettre en œuvre un dispositif approprié de reconnaissance des normes internationales

(1) Stratégie de l'UE en matière d'information financière: la marche à suivre, Communication du 13 juin 2000 de la Commission européenne au Conseil et au Parlement Européen (Com(2000) 359 final), 12 p., J.O.C.E., 24 janvier 2001.

conformément au calendrier prévu par le Conseil européen de Lisbonne pour le plan d'action de la Commission sur les services financiers.

Lors de la séance académique organisée le 5 décembre 2000 dans le cadre du Forum 2000 du revisorat, M. Karel VAN HULLE de la DG XV de la Commission Européenne a annoncé la mise à disposition au début de l'année 2001 de la proposition de directive européenne traduisant des orientations prises au travers de la Communication du 13 juin 2000.

Axe prioritaire de la communication du 13 juin 2000: l'harmonisation comptable

La Commission européenne a annoncé qu'elle présentera avant la fin de l'an 2000 une proposition de modification des directives européennes en matière comptable:

- imposant l'utilisation des normes comptables internationales (IAS) à toutes les sociétés cotées pour l'établissement de leurs comptes consolidés en lieu et place des comptes consolidés établis et publiés actuellement en application des législations nationales;
- permettant aux Etats membres d'étendre l'application des normes IAS à certaines catégories de sociétés non cotées, pour l'établissement de leurs comptes consolidés, voire de leurs comptes annuels statutaires;
- imposant par ailleurs l'utilisation des normes IAS aux établissements de crédit et aux sociétés d'assurances cotés en bourse pour l'établissement de leurs comptes consolidés. La Commission européenne laisserait la possibilité aux Etats membres d'étendre l'obligation d'appliquer les normes IAS à toutes les entreprises du secteur, qu'elles soient ou non cotées en bourse.
- créant un mécanisme communautaire d'approbation comportant deux niveaux (l'un politique, l'autre technique) chargés de superviser l'intégration des normes IAS dans l'environnement propre à l'Union européenne et de vérifier que les normes IAS représentent une base appropriée pour l'information financière présentée par les sociétés communautaires cotées.

Ces nouvelles dispositions seraient obligatoires au plus tard en 2005.

Il ressort également de cette Communication du 13 juin 2000 que l'obligation d'utiliser les normes comptables internationales serait étendue

au plus tard en 2007 à toutes les sociétés établissant un prospectus d'offre publique.

Deuxième axe: assurer un contrôle légal des comptes de haut niveau

Pour obtenir une information financière de qualité élevée, la fonction de contrôle légal des comptes, qui vise à garantir une application adéquate des normes comptables, devra satisfaire à des critères exigeants de manière uniforme dans l'Union Européenne.

La Commission européenne estime qu'il est urgent de définir des standards pour le contrôle légal des comptes, de développer des normes d'éthique professionnelle et de mettre en place des systèmes d'assurance-qualité efficaces pour la fonction de contrôle légal des comptes.

La Commission annonce dans sa Communication du 13 juin 2000:

- qu'elle publiera une recommandation sur l'assurance-qualité dans le domaine du contrôle légal⁽¹⁾;
- que le comité de l'Union européenne chargé des questions de contrôle légal des comptes entreprendra également des travaux visant à déterminer une approche commune en matière de normes d'audit et d'éthique professionnelle⁽²⁾.

Troisième axe: les autorités de surveillance doivent avoir une approche commune

Les autorités de surveillance en matière de valeurs mobilières jouent aussi un rôle essentiel pour assurer que les entreprises cotées s'acquittent pleinement de leurs obligations d'information financière. Ces autorités ont d'évidence tout intérêt à veiller à ce que les normes comptables soient appliquées de manière précise et cohérente sur les marchés de valeurs mobilières

-
- (1) La Commission a adopté le 21 novembre 2000 une recommandation fixant certaines exigences minimales pour le contrôle qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union Européenne. Ce document est disponible sur le site internet de la DG XV de la Commission européenne à l'adresse suivante:
http://europa.eu.int/comms/internal_market/fr/company/index.htm
- (2) Dans ce cadre, la Commission européenne a lancé le 18 décembre 2000 une consultation sur l'indépendance des personnes chargées du contrôle légal des comptes, au travers d'un document daté du 15 décembre 2000 et intitulé «Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles». Ce document est disponible sur le site internet de la DG XV de la Commission européenne à l'adresse suivante:
http://europa.eu.int/comms/internal_market/fr/company/index.htm.

dont elles assurent la surveillance. Sur les marchés de valeurs mobilières de l'Union européenne, les autorités de régulation doivent s'impliquer activement dans les questions relatives aux moyens de faire respecter les normes comptables.

La Commission compte en particulier sur les instances prudentielles des marchés de valeurs mobilières de l'Union (par l'intermédiaire de FESCO – *Forum of European Securities Commissions*) pour élaborer et appliquer une approche commune pour assurer le respect des normes. Une telle approche permettrait d'assurer l'égalité des conditions de concurrence et de réduire les risques d'arbitrage réglementaire.

Enfin, la Commission estime que l'adoption, par les autorités de surveillance des marchés de valeurs mobilières, de pratiques d'évaluation par les pairs pourrait contribuer utilement à progresser vers une approche commune.

2.6. Réactions en Belgique

Dans son Bulletin n° 46 de mai 2000, la Commission des Normes Comptables a décrit sa contribution au processus d'harmonisation comptable au niveau international au travers du Comité de contact de la Commission européenne.

En 1999, la Commission des Normes Comptables a également mis en place une structure permettant d'améliorer sa contribution aux développements internationaux, en créant une Sous-commission technique traitant de l'internationalisation des normes comptables. Cette Sous-commission est composée du Président de la CNC et de ses Conseillers scientifiques, des membres de la Commission qui ont marqué un intérêt particulier pour cette problématique, d'un représentant de chacun des trois Instituts et de quelques experts.

Cette Sous-commission technique est chargée de préparer une note à l'attention de la Commission des Normes Comptables en vue de lancer les premières pistes de réflexion à propos de la transposition en droit belge de la Communication de la Commission européenne du 13 juin 2000.

Par ailleurs, le Conseil Central de l'Economie a émis le souhait d'entendre des représentants de différentes organisations de manière à mieux per-

cevoir les enjeux de ce processus d'harmonisation comptable au niveau international.

Après avoir entendu le Président de la Commission Bancaire et Financière et le Président de la Commission des Normes Comptables, le Conseil Central de l'Economie a entendu le 26 novembre 2000 le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et le Président de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Il a également entendu un représentant du Ministre de l'Economie et un représentant du Ministre des Finances.

Le Conseil de l'Institut se félicite de l'initiative prise au niveau européen en matière d'utilisation des normes comptables internationales, à tout le moins pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés cotées en bourse. Ceci ne sera pas sans conséquence au niveau de la Belgique dans la mesure où l'on passera d'ici 2005 d'un système de dérogation sur une base volontaire à une disposition légale imposant l'utilisation de ce référentiel par certaines catégories de sociétés déterminées par le législateur belge.

A la lecture de la Communication du 13 juin 2000, le Conseil estime que plusieurs défis devront être relevés d'ici 2005:

- *au sein des entreprises concernées*, qui devront fournir un travail considérable dès 2002 afin de pouvoir publier en 2005 des comptes consolidés conformes aux normes IAS (y compris les chiffres comparatifs). A cet effet, les personnes chargées d'organiser les systèmes comptables nécessaires à ce nouveau référentiel comptable devront suivre des formations intensives car à ce jour peu d'universités ou d'institutions d'enseignement supérieur de type long organisent des cours techniques en matière de normes comptables internationales dans leur deuxième cycle de formation.
- *par les reviseurs d'entreprises*, dans le cadre de l'aide des entreprises au passage aux normes IAS mais également dans le cadre des normes professionnelles applicables (les normes ISA) dans le cadre du contrôle de ces comptes établis selon les normes IAS.
- *par les organes de contrôle prudentiel*, qui ont pour mission de veiller à la qualité des informations publiées par les sociétés cotées en bourse. Dans le cadre des fusions des bourses, ils devront également veiller à

éviter tout arbitrage au sein d'une même place boursière. Le respect impératif des normes IAS par toutes les sociétés peut y contribuer.

Le Conseil de l'Institut estime dès lors qu'il appartient logiquement à l'Union européenne de se donner les moyens de sa politique en:

- se dotant de moyens humains permettant de jouer un rôle actif au niveau international dans l'élaboration des normes comptables de l'IASC;
- mettant à la disposition des Etats membres de l'Union européenne une traduction des normes et interprétations de l'IASC, dans les onze langues officielles de l'Union.

Enfin, le Conseil encourage dès à présent la Commission des Normes Comptables et les représentants du monde politique belge à se pencher sur les orientations que le législateur belge devra prendre en matière de transposition de la directive européenne annoncée. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises se tient, comme par le passé, à la disposition de ces différents organes dans la mesure où ceux-ci estiment que la profession peut apporter un éclairage particulier en la matière.

3. COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Le *Moniteur belge* du 29 mai 1999 a publié la nouvelle composition de la Commission des Normes Comptables.

Dans son Bulletin n° 46 publié en mai 2000, la Commission présente les grandes lignes quant à son mode de fonctionnement, des informations relatives aux développements récents au niveau européen et international en matière d'harmonisation comptable mais également quelques avis techniques.

3.1. Mise en place d'un «*due process*»

Dans son Bulletin n° 46, la nouvelle Commission annonce qu'elle modifiera considérablement son mode de fonctionnement en créant des groupes

de travail ou des Sous-commissions mais également en introduisant un processus de consultation de différents organes avant l'adoption définitive des avis.

Le Conseil de l'Institut se félicite de l'approche retenue par la CNC dans la mesure où ce mode de fonctionnement, en ligne avec les pratiques au niveau international, devrait permettre à la Commission de bénéficier de l'expérience des tiers intéressés par ses avis.

Dans la mesure où la Commission des Normes Comptables ne dispose pas d'un site internet propre, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut des Reviseurs d'Entreprises mettront leur site internet commun (<http://www.accountancy.be>) à la disposition de la CNC de manière à permettre une meilleure diffusion de ses avis soumis pour commentaires.

L'Institut a reçu en décembre 2000 un premier projet d'avis CNC soumis pour commentaires. Cet avis relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales sera discuté au sein du Conseil dans le courant de l'année 2001.

3.2. Autres matières abordées par le Bulletin n° 46 de la CNC

Outre quelques informations générales relatives au fonctionnement de la nouvelle Commission, les matières suivantes y sont abordées:

- Informations relatives aux développements récents au niveau européen et international (voir Chapitre II – point 2).
- Informations générales relatives au relèvement des critères de taille pour les PME et nouveaux critères pour l'établissement de comptes consolidés (voir ci-dessous point 4.).
- Avis 175/2 relatif au traitement comptable des aides Maribel *bis* et/ou *ter* à rembourser: le rapport annuel 1999 de l'IRE (pp. 75-78) contient une synthèse de la problématique (y compris à propos de l'avis 175/2 du 9 février 2000).
- Avis 177/1 relatif au traitement comptable du Mini BEL 20.
- Avis C 105/1 relatif aux avantages fiscaux différés résultant de pertes à reporter. Cet avis est résumé dans un article du Bulletin d'information.

4. CRITERES PME: NOUVEAUX SEUILS

Le Journal officiel des Communautés européennes publiait le 26 juin 1999 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»⁽¹⁾.

Le législateur a transposé cette directive en droit belge au travers de l'arrêté royal du 17 février 2000, publié dans le *Moniteur belge* du 23 mars 2000⁽²⁾. Les nouveaux critères concernent tant l'établissement des comptes annuels statutaires que celui des comptes consolidés

► *Comptes annuels statutaires*

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

Total du bilan:	EUR 3.125.000
Montant net du chiffre d'affaires:	EUR 6.250.000
Personnes occupées, en moyenne au cours de l'exercice:	50

L'arrêté royal du 17 février 2000 a relevé les critères PME, définis à l'article 12, § 2, de la loi du 17 juillet 1975. On passe dès lors d'un total du bilan de BEF 100 millions à EUR 3.125.000, soit BEF 126.062.187,5 et d'un montant net du chiffre d'affaires (hors TVA) de BEF 200 millions à EUR 6.250.000, soit BEF 252.124.375.

► *Comptes consolidés*

En ce qui concerne les comptes consolidés, les nouveaux seuils fixés au niveau européen sont les suivants:

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

(1) Cette disposition a été commentée dans le *Rapport annuel IRE*, 1999, pp. 71-73.

(2) Arrêté royal du 17 février 2000 modifiant l'article 12, § 2, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, modifiant l'article 9 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises ainsi que le Code des sociétés, fixé par la loi du 7 mai 1999 (*Moniteur belge*, 23 mars 2000).

Ces montants ont été transposés tels quels dans l'article 9, § 1^{er} de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises. On passe dès d'un total du bilan de BEF 400 millions à EUR 12.500.000, soit BEF 504.248.750 et d'un montant net du chiffre d'affaires (hors TVA) de BEF 800 millions à EUR 25.000.000, soit BEF 1.008.497.500.

► *Date d'entrée en vigueur de ces nouveaux seuils*

Les majorations de seuils prévues par l'arrêté royal du 17 février 2000 sont applicables:

- *aux comptes annuels statutaires* clôturés à dater du 31 décembre 1999;
- *aux comptes consolidés* afférents à des exercices prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2000.

Pour éviter d'élargir les critères en matière d'établissement de comptes consolidés à partir de 1999 (conformément aux dispositions de l'article 9, § 1^{er}, de l'AR du 6 mars 1990 – fin de l'applicabilité des critères majorés) et de les réduire dès l'année suivante (en application des nouveaux critères définis par l'arrêté royal du 17 février 2000), le législateur a décidé de postposer d'un an l'application des critères en matière de comptes consolidés définis par l'article 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 6 mars 1990.

Dans son rapport annuel 1999, le Conseil s'interrogeait sur la pertinence d'élargir les critères à partir de 1999 pour les réduire dès l'année suivante. Le Conseil de l'Institut se félicite dès lors que le législateur ait estimé plus logique de postposer l'application des nouveaux critères d'un an.

Cette disposition n'est en effet pas en contradiction avec les directives européennes, étant donné que l'article 6 de la Septième directive permet aux Etats membres d'introduire ces critères au plus tard pour les exercices comptables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2000 alors que le législateur belge avait opté en 1999 pour une entrée en vigueur de cette disposition pour les exercices comptables prenant cours à partir du 1^{er} janvier 1999.

5. CODE DES SOCIÉTÉS ET DROIT COMPTABLE

La loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés a été publiée au *Moniteur belge* du 6 août 1999. Elle entrera en vigueur à une date à déterminer par arrêté royal et au plus tard, conformément aux dispositions de l'article 25 de la loi, 18 mois après sa publication, soit le 6 février 2001.

En ce qui concerne le droit comptable, le nouveau Code des sociétés modifie considérablement le contenu de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. En effet, tous les articles relatifs à l'établissement des comptes annuels sont déplacés de la loi du 17 juillet 1975 vers le Livre IV du Code des sociétés (sous le Titre VI).

Dès l'entrée en vigueur de la loi du 7 mai 1999, l'intitulé de la loi du 17 juillet 1975 sera modifié pour devenir la «*loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises*». De l'avis du Conseil, même si l'intégration d'une partie de la loi du 17 juillet 1975 dans le Code des sociétés n'amène aucune modification significative quant au fond, celle-ci a cependant le mérite de clarifier la portée de l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales qui englobait la loi du 17 juillet 1975 et ses arrêtés royaux d'exécution.

Par ailleurs, quelques articles repris actuellement dans l'arrêté royal du 6 mars 1990 ont été transférés dans le livre IV du Code des sociétés (sous le Titre VI). Ils concernent des définitions générales, des principes et des exemptions de consolidation, des dispositions spécifiques en cas de consortium mais également les dispositions en matière de rapport de gestion consolidé, de contrôle des comptes consolidés et de publicité des comptes et rapports consolidés.

Dans ce cadre, les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et du 6 mars 1990 relatifs aux comptes consolidés des entreprises sont appelés à disparaître pour être remplacés par de nouveaux arrêtés royaux pris en exécution de la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés.

Le Conseil de l'Institut souhaite remercier le Président de la Commission des Normes Comptables pour avoir associé les trois Instituts à la rédaction de la partie de ce nouvel arrêté royal qui traitera des aspects comptables (en l'occurrence le Livre II).

Conformément à la mission qui avait été confiée au Président de la Commission des Normes Comptables, le nouvel arrêté royal ne comporte aucune modification quant au fond mais est structuré de manière différente en vue d'améliorer la lisibilité des dispositions anciennes.

Le Conseil constate par ailleurs qu'une proposition⁽¹⁾, adoptée le 21 décembre 2000 à la Chambre des Représentants en séance plénière et transmis au Sénat, vise à modifier notamment la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. En effet, dans le cadre du transfert d'une partie des dispositions de la loi du 17 juillet 1975 vers le Code des sociétés, certaines références d'articles de la loi du 17 juillet 1975 seraient devenues incohérentes. Le Conseil se réjouit de ce projet de loi visant notamment à corriger ces incohérences.

6. PASSAGE A L'EURO

Dans le cadre du passage à l'euro⁽²⁾, une période transitoire de trois ans a été fixée. Cette période a débuté le 1^{er} janvier 1999 et se terminera le 31 décembre 2001.

Pendant cette période transitoire, les monnaies nationales appelées à disparaître et l'euro coexistent et sont deux expressions d'une même monnaie. A ce titre, la Commission des Normes Comptables⁽³⁾ précisait dans son avis 173/1 qu'il pouvait y avoir:

- une dissociation entre la monnaie dans laquelle est tenue la comptabilité et la monnaie dans laquelle sont publiés les états financiers;
- une dissociation entre les monnaies dans lesquelles sont publiés les comptes annuels statutaires et les comptes annuels consolidés.

(1) Proposition de loi du 23 novembre 2000 modifiant la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés et la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, Chambre des Représentants (2000-2001), 3^e session de la 50^e législature, 978/001. Ce texte a été adopté le 21 décembre 2000 en séance plénière et transmis au Sénat (978/005).

(2) Les formalités relatives au passage à l'euro sont décrites ci-dessous, sous le titre «Formalités liées au passage à l'euro». Depuis le 31 décembre 1999, le taux de conversion de la monnaie des différents Etats membres faisant partie du premier train des pays de l'Union Economique et Monétaire (UEM) a été fixé définitivement. Pour rappel, un euro vaut 40,3399 francs belges.

(3) Avis 173/1 de la Commission des Normes Comptables, *Bulletin* n° 37 de janvier 1997, pp. 4-24.

► *Au terme de la période transitoire*

Au terme de la période transitoire, à savoir dès le 1^{er} janvier 2002, l'euro fera son apparition sous forme de billets et de pièces. A cette même date, les monnaies nationales de chaque pays membre de l'Union Economique et Monétaire (dont le franc belge) cèderont définitivement la place à l'euro qui sera la seule monnaie juridiquement reconnue dans la zone de l'UEM et partant en Belgique.

Les pièces et les billets en francs belges devront être échangés contre des euros pendant le début de l'année 2002. Cette période de double circulation des monnaies, prévue initialement du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2002, a été ramenée à 2 mois maximum. Rappelons en effet que dans un souci d'harmonisation, le Conseil Ecofin du 8 novembre 1999 a précisé que la période de double circulation devrait durer entre quatre semaines et deux mois.

En ce qui concerne la tenue de la comptabilité, étant donné que la monnaie nationale n'a plus de cours légal à partir du 1^{er} janvier 2002, la comptabilité des entreprises doit être tenue dès le 1^{er} janvier 2002 en euros. Dans son avis 173/1, la Commission des Normes Comptables mentionnait cependant (p. 10) «... il ne semble pas y avoir d'objection à ce que les entreprises dont l'essentiel des ventes se réalise au comptant par paiement en espèces, continuent à tenir leur comptabilité en francs belges aussi longtemps que l'essentiel de leurs ventes leur sont payées en instrument monétaire libellé en francs belges, et ce jusqu'au 30 juin 2002, au plus tard.»

Certains en ont déduit que toutes les entreprises qui souhaitaient continuer à tenir leur comptabilité en francs belges pendant la période de coexistence du franc belge et de l'euro en avaient le droit. Le groupe Euro de la Fédération des Experts-comptables Européens a publié une étude sur les conséquences pour les entreprises européennes qui n'auraient pas converti au 1^{er} janvier 2002 leur comptabilité en euros⁽¹⁾.

► *Position de la Commission européenne*

Dans ce cadre, la Commission européenne a souhaité confirmer en mai 2000 qu'à partir du 1^{er} janvier 2002, l'euro n'est plus une expression de

(1) Disponible à l'adresse internet <http://www.euro.fec.be>

monnaie coexistant avec d'autres monnaies nationales et que ces monnaies nationales cessent d'avoir une existence d'un point de vue juridique dès le 1^{er} janvier 2002. Par conséquent, la Commission européenne estime que la tenue de la comptabilité par une entreprise relevant d'un État membre qui fait partie du premier train des pays de l'Union Economique et Monétaire doit être libellée en euros dès le 1^{er} janvier 2002.

Le fait que des billets et pièces de la monnaie nationale seront encore temporairement en circulation au début de l'année 2002 ne peut en aucune manière influencer l'approche juridique dont il découle que seul l'euro sera juridiquement reconnu comme monnaie des pays faisant partie de l'Union Economique et Monétaire.

La Commission européenne rappelle dès lors qu'il est urgent que les entreprises préparent leur système comptable de manière à ce qu'elles soient en mesure de tenir leur comptabilité en euros à partir du 1^{er} janvier 2002.

► *Contribution de l'Institut à la préparation au passage à l'euro*

Depuis 1997, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a contribué de différentes manières à la préparation de ses membres au passage à l'euro: mise à disposition en 1998 et en 1999 de la base de données Eurochallenger³⁰, publication régulière d'articles en la matière dans le Bulletin d'information, positions prises par le Conseil reprises dans les rapports annuels de l'Institut de 1997 (pp. 59-65) et de 1998 (pp. 65-69) et suivi des travaux de l'*Euro working party* la Fédération des Experts comptables Européens.

Au cours de l'année 2000, la Banque Centrale Européenne, en collaboration avec les Banques centrales nationales (dont la Banque Nationale de Belgique au travers du Commissariat général à l'euro), a lancé une campagne de sensibilisation, intitulée «Unissons nos forces pour l'euro!», en vue d'attirer l'attention d'un nombre important de personnes sur le passage à l'euro fiduciaire.

Le programme de partenariat Euro 2002 «Unissons nos forces pour l'euro!» devrait permettre d'assurer la cohérence de l'information publiée dans la mesure où cette initiative a une envergure européenne. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises est un des divers partenaires de ce projet.

Le Ministre de l'Economie a également lancé une campagne de sensibilisation des entreprises à certains aspects du passage à l'euro dans le cou-

rant de l'année 2000. Un mailing sera adressé dans le courant de l'année 2001 à l'ensemble des entreprises belges. 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 sont associés à ces travaux et se sont engagés à assister adéquatement les entreprises dans le cadre du basculement à l'euro.

7. COMPTABILITE PROVINCIALE

Le Ministre de l'Intérieur a adopté, en application de la loi provinciale du 30 avril 1836, un arrêté royal du 2 juin 1999 portant le règlement général de la comptabilité provinciale (*Moniteur belge*, 18 juin 1999).

Au cours de l'année 2000, le Ministre de l'Intérieur a mis en place une Commission chargée de réformer la comptabilité des Provinces, composée du receveur des différentes provinces belges et de quatre représentants du monde académique, les Professeurs Johan CHRISTIAENS (Université de Gand), reviseur d'entreprises, Catherine DENDAUW (Université catholique de Louvain), Responsable des Etudes et de la Formation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Faska KHROUZ (Université Libre de Bruxelles) et Jan UMANS (Limburgs Universitair Centrum).

Cette Commission a été chargée de mettre au point deux arrêtés royaux:

- l'un en application des articles 18 et 21, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 2 juin 1999 visant à déterminer la nomenclature de l'inventaire de tous les biens, avoirs, droits et créances, ainsi que des subsides d'investissement et de la dette des Administrations provinciales, y compris les obligations qui grèvent les valeurs susmentionnées ainsi que les avals et garanties accordés et des règles de valorisation et à l'arrêté des modalités d'amortissement;
- l'autre adopté en application de l'article 41 de ce même arrêté royal, ayant pour objectif de déterminer la classification fonctionnelle et économique et l'arrêté des comptes généraux et particuliers, des plans comptables minimaux fondés sur cette classification et ces comptes, ainsi que des documents comptables à tenir.

Ces arrêtés royaux devraient être adoptés définitivement en début de l'année 2001. Une version provisoire des documents en cours d'élaboration a été transmise en décembre 2000 aux membres de la Commission chargée d'examiner la problématique du secteur public, présidée par le Confrère Johan CHRISTIAENS.

Le Conseil de l'Institut se réjouit de constater que l'approche générale sous-jacente à l'élaboration des règles d'évaluation, du plan comptable minimum normalisé et des schémas de comptes annuels relatifs à la comptabilité générale sont largement inspirés du droit comptable des entreprises alors que l'approche générale sous-jacente à l'élaboration des codes fonctionnels et des codes économiques sont largement inspirés de la réglementation applicable aux communes.


8. GROUPE DE TRAVAIL RELATIF A L'INFORMATION FINANCIERE

Le Ministre des Finances a créé, sous l'égide de la *Task force* chargée de réfléchir à l'évolution de la Place boursière de Bruxelles, un groupe de travail chargé d'examiner les différentes possibilités d'amélioration des modes d'information et de communication financières des émetteurs et des organisations de marchés. Ce groupe de travail a été constitué à la suite de l'annonce de la création d'une plate-forme commune des bourses de Bruxelles, de Paris et d'Amsterdam, sous le nom d'Euronext.

Le groupe de travail est notamment constitué de représentants de BXS Exchanges (actuellement Euronext) et de l'EASDAQ, de représentants de la Commission Bancaire et Financière, de la Banque Nationale de Belgique, de l'Association belge des gestion de fortune et conseils en placement, de l'Association belge des membres de la Bourse, de l'Association belge des fonds de pension et de l'Association belge des banques, de représentants de la Fédération des Entreprises de Belgique et de différents représentants d'émetteurs ainsi que de représentants des professions économiques (Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et Institut des Reviseurs d'Entreprises).

Le Conseil de l'Institut souhaite remercier le Ministre des Finances d'avoir associé les professions économiques à cette réflexion. Deux réunions se sont déroulées dans le courant l'année 2000.

Dans le cadre de ces travaux, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a souligné un certain nombre de points sensibles liés au passage à un référentiel comptable international, en l'occurrence les normes IAS. Il a en particulier rappelé l'effort considérable qui devra être fourni en matière de formation au sein des entreprises.



En matière de contrôle des comptes, l'attention a été attirée sur le fait que le passage à un référentiel comptable international doit être accompagné d'un changement en matière du référentiel d'audit utilisé. De l'avis du Conseil, le destinataire des comptes annuels est en effet en droit d'avoir une concordance entre les référentiels employés en matières comptable et de contrôle des comptes.

Dans le cadre des travaux préparatoires du Forum 2000 du revisorat, les membres des Commissions IAS (normes comptables internationales) et ISA (normes internationales d'audit) se sont penchés sur les conséquences du passage à de tels référentiels internationaux.

III. CONSEIL D'ENTREPRISE

1. Code des sociétés
2. Elections sociales

1. CODE DES SOCIETES

Le Conseil a examiné les nouvelles dispositions du Code des sociétés relatives à la désignation et aux missions du réviseur d'entreprises dans les sociétés où un conseil d'entreprises doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le chapitre IV du titre VII du Livre IV du Code des sociétés est consacré au contrôle dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise. Il s'agit des articles 151 à 164 du Code des sociétés. Ces dispositions reproduisent ou sont inspirées des articles 15*bis* à 15*quinquies* de la loi du 20 septembre 1948.

Le Conseil de l'IRE a relevé les modifications suivantes apparues dans le Code des sociétés.

1. Le Code précise que c'est «l'organe de gestion» et non plus le «chef d'entreprise» qui transmet au conseil d'entreprise les informations économiques et financières (article 151, 2°, du Code des sociétés).
2. Le Code des sociétés prévoit que le réviseur d'entreprises peut assister aux réunions du conseil d'entreprise, et est tenu d'y assister lorsqu'il y

est invité par «l'organe de gestion» – et non plus par le «chef d'entreprise» – ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux (article 154 du Code des sociétés).

3. Le Code des sociétés reprend la disposition selon laquelle lorsqu'un commissaire doit être désigné dans une société, la mission à l'égard du conseil d'entreprise est exercée par ce commissaire (article 155 du Code des sociétés).

Le commissaire est nommé sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition de l'organe de gestion et statuant à la majorité des voix émises par ces membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (article 156 du Code des sociétés).

Si les majorités visées ci-dessus ne peuvent être obtenues au sein du conseil d'entreprise sur cette proposition et de manière générale, à défaut de nomination d'un ou de plusieurs commissaires, le président du tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a établi son siège, statuant à la requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire et les missions à l'égard du conseil d'entreprise jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement (article 157 du Code des sociétés).

Cette nomination par le président du tribunal de commerce est effectuée sur avis du conseil d'entreprise au cas où celui-ci n'aurait pas été appelé à délibérer sur la nomination du commissaire. Un tel remplacement ne prendra toutefois effet qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président. Le Conseil précise que cette disposition est entièrement reprise à l'article 131 du Code des sociétés.⁽¹⁾ Il s'agit d'une disposition générale, qui s'applique à l'ensemble du titre VII, en relation avec le contrôle des comptes annuels et des comptes annuels consolidés, donc également au chapitre IV en matière de contrôle des sociétés dans lesquelles un conseil d'entreprise a été créé.

(1) Tel que modifié par l'article 2, 11°, de la loi de réparation (loi du 23 janvier 2001, M.B. 06 février 2001).

2. ELECTIONS SOCIALES⁽¹⁾

Au terme de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie qui fixe une périodicité de quatre ans entre les élections, les 17^e élections sociales auraient dû en principe avoir lieu au courant de l'année 1999. Cependant, elles ont été reportées d'un an afin d'éviter qu'elles ne coïncident avec la période de la concertation sociale bisannuelle prévue par la loi du 26 juillet 1996 relative à la promotion de l'emploi et à la sauvegarde préventive de la compétitivité.

Le Conseil souhaite rappeler la mission légale du reviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise à l'issue de ces élections sociales⁽²⁾. Dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été institué, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, le reviseur ou les reviseurs désignés ont pour mission:

1. de faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion, conformément aux articles 143 et 144 du Code des sociétés;
2. de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise par l'organe de gestion, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de l'entreprise ou d'autres documents vérifiables;
3. d'analyser et d'expliquer, particulièrement à l'intention des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, la signification de ces informations économiques et financières du point de vue de la structure financière et de l'évolution de la situation financière de l'entreprise;
4. de saisir l'organe de gestion s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise ou s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au point 2, et d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise si l'organe de gestion ne donne pas suite dans le mois à son intervention.

(1) Le Ministère des Affaires économiques recensait, pour l'année 1998 (dernière année pour laquelle les informations chiffrées sont disponibles), 2.735 entreprises disposant d'un conseil d'entreprise et 1.029.323 travailleurs concernés.

(2) Article 156*ter* de la loi du 20 septembre 1948; article 151 du Code des Sociétés.

En vertu de l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973, l'information économique et financière mise à disposition de l'ensemble des membres du conseil d'entreprise, et en particulier des représentants des travailleurs, doit leur permettre:

- de dresser une image claire et correcte de la situation, de l'évolution et des perspectives de l'entreprise ou de l'entité juridique dont elle fait éventuellement partie;
- d'établir le rapport entre les données économiques et financières et de comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et de personnel;
- de situer l'entreprise dans le cadre plus large, d'une part, du groupe économique ou financier dont elle fait éventuellement partie et, d'autre part, du secteur et de l'économie régionale, nationale et internationale.

D'un point de vue technique, les différents aspects de la mission du réviseur à l'égard du conseil d'entreprise peuvent être classés de la manière suivante:

1. les tâches relatives à l'obligation de certification, lesquelles doivent déboucher sur un rapport écrit de certification précisant clairement la portée de l'avis du réviseur, y compris ses éventuelles réserves;
2. les tâches d'analyse et d'explication des informations économiques et financières, lesquelles s'effectuent au moyen de commentaires ou de réponses orales à des questions posées par les délégués au conseil d'entreprise et, le cas échéant, par des notes ou des documents écrits.

Le réviseur peut assister à toutes les réunions du conseil d'entreprise. Il assiste en principe personnellement aux réunions au cours desquelles l'information de base et l'information annuelle sont discutées. Sa participation ou sa représentation à toute autre réunion est obligatoire lorsqu'elle est requise par l'organe de gestion ou par la majorité des membres nommés par les travailleurs. Le réviseur doit informer préalablement le président et le secrétaire du conseil d'entreprise lorsqu'il est invité à participer à une réunion préparatoire informelle avec une partie des membres du conseil d'entreprise.

IV. REVISION ET DROIT DES SOCIETES

1. Evolution du droit des sociétés
2. Honoraires complémentaires
3. Projet de modification des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports
4. Normes relatives aux transformations de forme juridique
5. Rapport de révision
 - 5.1. Etude de la FEE
 - 5.2. Enquête sur le contenu du rapport de commissaire (Etude Graydon)
6. Non-dépôt des comptes annuels
7. Formalités liées au passage à l'euro
 - 7.1. Impact de l'introduction de l'euro sur le capital social des sociétés et sur leurs actions
 - 7.2. Question parlementaire relative au coût lié à la modification des statuts dans le cadre du passage à l'euro
8. Projet de loi relative aux A.S.B.L.
 - 8.1. Projet de loi du 12 janvier 2000
 - 8.2. Amendement n° 120 du 9 juin 2000
 - 8.3. Amendement n° 121 du 9 juin 2000 (subsidaire à l'amendement n° 120)
 - 8.4. Amendement n° 171 du 15 juin 2000
9. Notion d'expert indépendant concernant les offres publiques de reprise
10. Avis du Conseil du 7 janvier 2000 relatif au rôle du commissaire-reviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse

1. EVOLUTION DU DROIT DES SOCIETES

Le Conseil a demandé à la Commission juridique de vérifier dans quelle mesure le nouveau Code des Sociétés (Code soc), instauré par la loi du 7 mai 1999 (M.B. du 6 août 1999) et qui entre en vigueur le 6 février 2001, a apporté des modifications de contenu ou de forme aux missions que les lois coordonnées sur les sociétés (L.C.S.C.) confient aux réviseurs d'entreprises.

Au cours de l'exercice 2000, la Commission juridique a sélectionné un certain nombre de dispositions en droit des sociétés relatives à la fonction de commissaire. Bien entendu cette sélection ne prétend pas être exhaustive et l'analyse devra se poursuivre en 2001.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil souhaite d'ores et déjà attirer l'attention sur les éléments suivants:

► *Mention dans le rapport du commissaire d'infractions en matière de consolidation*

- Nouvel article 142 Code Soc

«Le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires.»

- Ancien article 64, § 1^{er}, 1^{er} alinéa L.C.S.C.

«Le 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 doit être confié à un ou plusieurs commissaires.»

- Nouvel article 144, 1^{er} alinéa, Code Soc

Le rapport des commissaires indique spécialement:

«6° s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent code. 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 l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illegalité ainsi créée.»

- Ancien article 65, 6°, L.C.S.C.

Le rapport des commissaires indique spécialement:

«6° s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent titre. 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'illegalité ainsi créée.»

Désormais, la réglementation concernant les comptes consolidés est intégrée au Code des sociétés. Avant l'entrée en vigueur du nouveau Code des sociétés, c'était déjà le cas pour les dispositions relatives aux comptes annuels. Par le biais de la référence, dans l'ancien article 77 L.C.S.C., à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution, une infraction à la loi du 17 juillet 1975 pouvait dès lors être considérée comme une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

A l'occasion de la codification, les dispositions de base en matière de consolidation, notamment en ce qui concerne le champ d'application, la définition de l'obligation horizontale et verticale et des exemptions, ainsi que les définitions relatives au contrôle, ont été intégrées dans le Code. Les autres dispositions réglementaires (concernant notamment le périmètre de consolidation et les méthodes) sont insérées dans l'arrêté d'exécution du Code des sociétés (arrêté royal du 30 janvier 2001 en exécution du Code des sociétés, M.B., 6 février 2001). L'arrêté royal du 6 mars 1990 sur les comptes consolidés des entreprises est abrogé.

L'intégration des prescriptions en matière de consolidation dans le Code soc. a pour effet qu'une infraction en matière de comptes consolidés doit être considérée comme une infraction au Code, et relève donc d'un régime de responsabilité plus sévère (pour la S.A., voyez l'article 528 Code Soc.).

Il est dès lors incontestable que la responsabilité de la gestion s'étend aux comptes consolidés. En outre, les infractions en ce domaine feront, le cas échéant, l'objet d'une mention dans le rapport du commissaire.

Pour être complet, le Conseil attire l'attention sur le fait qu'aucune modification n'a été apportée à la portée juridique des comptes consolidés: ils ne sont pas approuvés par l'assemblée générale.

La décharge (pour la S.A., sur la base de l'article 554 Code Soc.) couvre cependant les violations du Code, en ce compris les obligations relatives à l'établissement des comptes consolidés.

► *Délai pour la remise des documents au commissaire*

- Nouvel article 143, Code soc.

«Les commissaires rédigent à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié. A cet effet, l'organe de gestion de la société leur remet les pièces, un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté en vertu du présent code.»

- Ancien article 77, alinéa 7, L.C.S.C.:

«L'administration remet les pièces, avec le rapport de gestion, un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire, aux commissaires qui doivent faire le rapport visé à l'article 65, alinéas 3 et 4.»

Sous l'empire des anciennes lois coordonnées, l'article 77, alinéa 7, ne laissait subsister aucun doute quant au fait que la direction devait remettre au commissaire, un mois au moins avant l'assemblée générale, les documents requis. Le commissaire disposait ensuite de quinze jours pour l'établissement de son rapport, puisque le rapport du commissaire (notamment) devait être disponible quinze jours avant la date de l'assemblée générale (ancien article 78, 1^{er} alinéa, L.C.S.C.).

Désormais, la matière est réglée à l'article 143 du Code soc. Puisque la construction des termes utilisés à l'article 143 diffère légèrement de l'article 77, alinéa 7, L.C.S.C., le Conseil de l'Institut s'est posé la question de savoir s'il s'agissait d'une modification du contenu. L'article 143 ne prévoit en effet plus que les documents doivent être remis au commissaire un mois au moins avant l'assemblée annuelle, mais bien un mois au moins avant la présentation du rapport conformément au Code.

Cela signifie-t-il que le commissaire doit recevoir les documents plus tôt de l'organe de gestion, à savoir un mois au moins avant que les documents ne doivent être disponibles pour les actionnaires, ou, en d'autres termes, un mois plus quinze jours avant la date de l'assemblée annuelle (article 143 lu conjointement avec l'article 553 Code Soc.)?

La Commission juridique estime que l'article 143 du Code Soc. ne modifie pas la situation existante selon laquelle le commissaire doit recevoir les documents au plus tard un mois avant la date de l'assemblée générale ordinaire. Le délai d'un mois visé à l'article 143, alinéa 2, Code soc. doit se calculer à partir de la date de l'assemblée générale ordinaire, ce qui était également le cas sous l'empire de l'ancienne législation.

Pour cette analyse, la Commission juridique se fonde sur les arguments suivants.

Le membre de phrase de l'article 143 du Code des sociétés *«un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté en vertu du présent code»* donne lieu à interprétation? Qu'entend-on exactement par le mot «présenté»? Puisque le texte ne donne pas d'éclaircissement, il s'impose de s'en tenir à l'ancienne interprétation.

Lors des travaux préparatoires du code du code il n'a été précisé nulle part que l'intention était de modifier le délai pour la mise à la disposition des documents. La codification n'avait d'ailleurs pas pour objet d'apporter des modifications fondamentales au droit des sociétés.

Les dispositions relative au contrôle des comptes annuels, parmi lesquelles l'article 143 Code des Soc. peuvent faire l'objet de sanctions pénales prévues à l'article 171 du même code.

L'article précité est donc d'interprétation restrictive.

Il paraît logique que le délai d'un mois doive se calculer à compter de la date de l'assemblée générale ordinaire, et non pas à partir de la mise à la disposition des actionnaires des documents. C'est en effet la date de l'assemblée générale qui constitue le moment crucial. La présentation du rapport du commissaire à l'assemblée générale constitue le moment auquel le commissaire fait définitivement rapport sur sa mission de contrôle.

Enfin, la Commission juridique attire l'attention sur le fait, comme c'était d'ailleurs le cas auparavant, ainsi qu'après le 6 février 2001, qu'il appartiendra au commissaire d'apprécier s'il fera ou non mention d'un éventuel non respect du délai pour la remise des documents par l'organe de gestion. Si les documents nécessaire ne lui sont pas remis, le commissaire pourra dans certains cas estimer opportun de présenter un rapport de carence à l'assemblée générale.

La thèse selon laquelle le commissaire ne pourrait pas présenter un rapport de carence s'il n'a pas auparavant mis à l'organe de gestion en demeure de lui remettre les documents requis, n'est pas acceptable.

L'organe de gestion qui ne respecterait pas l'article 143 Code Soc. s'exposerait en effet à des sanctions pénales et ne pourrait déplacer sa responsabilité sur le commissaire.

► *Le contrôle dans les sociétés ayant un conseil d'entreprise*

- Nouveau Chapitre IV, Titre III (art. 151-164 Code Soc.) «Contrôle dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise».
- Anciennement: la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (art. 15bis-15quater).

Désormais les dispositions de la loi portant organisation de l'économie (loi du 20 septembre 1948) en ce qui concerne la nomination du commissaire dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise ont été entièrement intégrées dans le Code des Sociétés, plus particulièrement dans le chapitre consacré au contrôle des comptes annuels.

Comme par le passé (article 15ter, § 5, de la loi de 1948), le nouveau Code des Sociétés prévoit également que toute décision concernant la nomination, le renouvellement du mandat ou la démission qui ne respecterait pas les procédures est nulle (voir le nouvel article 160 Code Soc.).

La Commission juridique attire toutefois l'attention sur le fait que les infractions aux dispositions précitées doivent en outre être considérées comme des infractions au Code des Sociétés. Dans certaines circonstances, de telles infractions pourront donc faire l'objet d'une mention dans la deuxième partie du rapport du commissaire.

► *Non-respect des dispositions en matière de contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés*

- Nouvel article 171, § 1^{er}, Code Soc.

«§ 1^{er}. Les administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux dispositions (du chapitre II du présent titre relatif au contrôle des comptes annuels ou du chapitre III du présent titre relatif au

contrôle des comptes consolidés⁽¹⁾ sont punis d'une amende de cinquante à (dix mille) francs.

Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille francs ou d'une de ces peines seulement s'ils ont agi avec une intention frauduleuse».

La Commission juridique constate que le non-respect des dispositions relatives au contrôle des comptes annuels (comptes consolidés) pourra désormais faire l'objet d'une sanction pénale. Il s'agit là d'une innovation importante, cette possibilité n'étant pas prévue dans l'ancienne législation sur les sociétés.

Concrètement, cela pourrait impliquer que les administrateurs d'une société tenue de nommer un commissaire, mais qui ne s'est pas conformé à cette obligation, pourraient voir leur responsabilité pénale engagée.

On peut se demander dans quelle mesure l'expert-comptable dont le nom figure à la deuxième page des comptes annuels (abrégié *1bis*) et qui est dès lors considéré comme mandataire, pourrait également voir sa responsabilité personnelle engagée pour les manquements à l'obligation de nommer un commissaire.

La Commission juridique attire en outre l'attention sur l'article 170, 2°, Code soc, qui reprend l'ancien article 204, 6°, L.C.S.C. Sont susceptibles de sanctions pénales ceux qui mettent obstacle aux vérifications ou refusent de donner les renseignements ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets. On peut constater que l'article 170, 2°, Code soc est formulé de manière plus sévère que l'article 171, § 1^{er}. Les dispositions de l'article 171, § 1^{er}, Code soc ne sont en effet susceptibles d'être sanctionnées pénalement que si leur violation intervient «sciemment». Cette condition n'est pas reprise à l'article 170, 2°.

La Commission juridique souligne l'importance de ces dispositions pénales, en particulier à la lumière de l'éventuelle mise en cause de la responsabilité pénale des personnes morales.

(1) Tel que modifié par l'article 2, 13°, de la loi dite de réparation du 23 janvier 2001 modifiant la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés et la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (M.B. du 6 février 2001).

► *Le commissaire et l'assemblée générale*

Désormais, le commissaire devra être invité à chaque assemblée générale (les assemblées ordinaires, extraordinaires et les assemblées extraordinaires spéciales). Contrairement à la situation antérieure, cette obligation est mentionnée de manière expresse (article 533 pour les S.A.).

Le commissaire assiste à l'assemblée lorsque celle-ci est appelée à délibérer sur la base d'un rapport à établir par lui (article 538 Code Soc pour les S.A.). Dans les autres cas, il pourra assister à l'assemblée s'il le souhaite, pour y prendre la parole concernant l'exercice de son mandat, mais il n'est pas obligé de le faire. Dans le nouveau Code des sociétés, ce droit du commissaire à prendre la parole est confirmé (article 540 Code Soc pour les S.A.). Pour pouvoir exercer son droit de parole, il doit dès lors être invité à toutes les assemblées.

► *Action de la société contre le commissaire*

Comme c'était déjà le cas sous le régime précédent dans le cas de la S.A. (ancien article 66 L.C.S.C., nouvel article 561 Code Soc), le nouveau Code des sociétés confirme que désormais l'action sociale pourra également être exercée par la SPRL (art. 289 Code Soc) et par la SCRL (article 415 Code Soc.) (= *actio mandati*) contre les administrateurs/gérants et contre les commissaires.

► *Clôture de la liquidation*

- Nouvel article 194 Code soc.

«Après la liquidation et au moins un mois avant l'assemblée générale ou la réunion des associés, les liquidateurs déposent un rapport sur l'emploi des valeurs sociales au siège de la société et soumettent les comptes et pièces à l'appui. Ces rapports sont contrôlés par le commissaire. A défaut d'un tel commissaire, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un expert-comptable ou d'un réviseur d'entreprises.

L'assemblée entend le cas échéant le rapport du commissaire et statue sur la décharge des liquidateurs.»

- Ancien article 188, alinéa 1^{er}, L.C.S.C.

«Lorsque la liquidation sera terminée, les liquidateurs feront un rapport à l'assemblée générale sur l'emploi des valeurs sociales et soumettront les comptes et pié-

ces à l'appui. L'assemblée nommera des commissaires pour examiner ces documents et fixera une nouvelle réunion dans laquelle il sera statué, après le rapport des commissaires, sur la gestion des liquidateurs. »

Alors que, sous le droit antérieur, la majorité de la doctrine admettait systématiquement que la mise en liquidation de la société impliquait la fin de la mission du commissaire-reviseur, le nouveau code prévoit désormais que les comptes établis par le liquidateur sont contrôlés par «le commissaire».

Selon la Commission juridique, il ne fait aucun doute que c'est bien le commissaire en fonction, membre de l'IRE, qui est visé ici et que l'article 194 Code Soc met définitivement un terme au régime du commissaire-vérificateur qui ne doit pas nécessairement avoir la qualité de réviseur d'entreprises.

Les arguments de texte suivants plaident en faveur de cette analyse :

- Le nouveau Code des sociétés utilise systématiquement le terme «commissaire» au lieu de «commissaire-reviseur». L'utilisation systématique dans l'ensemble du Code indique que le législateur n'a voulu donner qu'une seule signification à la notion de «commissaire». Le commissaire de l'article 194 ne saurait dès lors être que le réviseur d'entreprises chargé par l'assemblée générale du contrôle des comptes annuels.
- En outre, la solution pour la clôture de la liquidation en cas d'absence de commissaire, à savoir un droit individuel d'investigation des associés, est analogue à la situation dans laquelle aucun commissaire n'est nommé (article 166 Code Soc).
- Il ressort clairement de la structure du Code des sociétés que le titre IX «De la dissolution et de la liquidation» doit être traité sur le même pied que le titre VII «Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés»: les deux titres font partie du Livre IV relatif aux dispositions communes aux personnes morales.

Il est exclu qu'une signification différente soit donnée au même terme repris dans le même Code.

Auparavant, la structure des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne permettait pas d'utiliser cet argument. La section X relative à la liquidation des sociétés était totalement distincte des dispositions applicables aux S.A., qui étaient reprises dans la section IV.

Le fait que le commissaire poursuive ses activités, même après la mise en liquidation, est une modification fondamentale par rapport à la situation existante. Compte tenu de cette modification importante – d'ailleurs souhaitée de manière explicite par le législateur, la Commission estime que le liquidateur a intérêt à confirmer au commissaire la poursuite du mandat de commissaire.

Dans la poursuite du mandat diverses questions pratiques peuvent cependant apparaître. On peut ainsi se demander quelle est la responsabilité du commissaire durant la liquidation. Il est vrai que les liquidateurs soumettent annuellement les comptes annuels à l'assemblée générale, mais il n'est pas prévu d'approbation ni de contrôle. Sur la base d'une interprétation littérale de l'article précité, le commissaire n'interviendrait qu'à la clôture de la liquidation.

Il y a lieu d'examiner dans quelle mesure la commissaire reste soumis à ses obligations pendant toute la durée de la liquidation. Sur la base de la structure du code et de l'emplacement du titre IX relatif à la dissolution et à la liquidation dans un ensemble plus vaste, les dispositions générales relatives au commissaire semblent devoir s'appliquer. Provisoirement, la Commission juridique ne retient pas la thèse selon laquelle le mandat de commissaire serait suspendu par la mise en liquidation jusqu'au moment de la certification de l'état de la liquidation.

Si le mandat de commissaire arrive à échéance au cours de la liquidation, la Commission juridique estime que seule l'assemblée générale a compétence pour une nouvelle nomination de commissaire.

Si aucun commissaire n'est nommé, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation. Ils peuvent se faire assister tant par un réviseur d'entreprises que par un expert-comptable externe.

► *Nomination du commissaire par le président du tribunal de commerce*

- **Nouvel article 131 Code Soc**

«A défaut de commissaires, ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, il est immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement. A défaut, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur

d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement. (Une telle nomination ou un tel remplacement ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président)⁽¹⁾.

- Ancien article 64, § 1^{er}, al. 5, L.C.S.C.

« A défaut de commissaires, ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, le conseil d'administration convoque immédiatement l'assemblée générale aux fins de pourvoir à leur nomination ou à leur remplacement. A défaut, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement par l'assemblée générale. Toutefois, une telle nomination ou un tel remplacement ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président. »

La Commission juridique constate que le libellé de l'article 131 Code soc., a été légèrement modifié. Plus particulièrement, il n'est plus prévu expressément que c'est le conseil d'administration qui convoque immédiatement l'assemblée générale pour pourvoir à la nomination ou au remplacement du commissaire. L'obligation expresse du conseil d'administration était prévue à l'article 64, § 1^{er}, alinéa 5, L.C.S.C. Selon la Commission juridique, cette reformulation pourrait avoir pour effet que dans certaines sociétés et notamment celles faisant appel ou ayant fait appel à l'épargne publique, on risque de s'adresser de préférence au Président du Tribunal de commerce pour désigner ou remplacer un commissaire, plutôt que de suivre la procédure normale de convocation de l'assemblée générale. En effet, la convocation de l'assemblée entraîne généralement des frais qui ne sont pas négligeables et implique le respect d'un certain nombre de délais.

(1) Tel que modifié par l'article 2, 11^o, de la loi dite de réparation du 23 janvier 2001 modifiant la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés et la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (M.B. du 6 février 2001).

2. HONORAIRES COMPLEMENTAIRES

L'article 64ter, alinéa 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (L.C.S.C.)⁽¹⁾ prévoit que *«L'accomplissement par le commissaire de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente»*.

L'article 64ter, alinéa 4, L.C.S.C. précise que *«L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que la rémunération y afférente.»*

La Commission Bancaire et Financière a interrogé l'Institut dans le courant de l'année 2000 sur la mention par l'organe de gestion des sociétés belges cotées en bourse de versements d'honoraires complémentaires dans le rapport de gestion en application de l'article 134 Code soc (ancien article 64ter L.C.S.C.).

Dans ce cadre, le Service d'Etudes de l'Institut a procédé à l'examen des documents relatifs aux exercices 1998 et 1999 déposés par toutes les sociétés cotées sur BXS (actuellement Euronext⁽²⁾) et sur l'EASDAQ auprès de la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique. Au terme de cette étude sur les comptes annuels statutaires, différents cas de mention d'honoraires complémentaires ont été identifiés.

De manière à s'assurer de la qualité de l'information collectée, une procédure de confirmation auprès des réviseurs concernés est mise en œuvre au début de l'année 2001.

Au moment de la rédaction du présent Rapport annuel 2000, l'étude est toujours en cours. Le Conseil insiste sur la nécessité d'une bonne application de l'article 64ter L.C.S.C. (article 134 du Code des sociétés) par toutes les sociétés belges tenues d'établir un rapport de gestion.

(1) Article 134 du Code des sociétés, non encore en vigueur en 2000.

(2) Dans le courant de l'année 2000, BXS a été intégrée dans Euronext, plate-forme commune entre les bourses de Bruxelles, Paris et Amsterdam.

Dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes, le commissaire est chargé d'examiner le contenu du rapport de gestion de manière à s'assurer, d'une part, que l'information requise par la loi y figure et, d'autre part, que l'information contenue dans ce rapport de gestion concorde avec celle fournie au travers des comptes annuels.

Conformément aux dispositions de l'article 144, alinéa 1^{er}, 4^o, du Code des sociétés et aux Normes Générales de Révision (NGR 3.9), le commissaire donne une attestation en cette matière dans la seconde partie de son rapport.

Il appartient dès lors au commissaire de s'assurer que les éventuels honoraires complémentaires ou exceptionnels visés aux paragraphes 2 et 4 de l'article 134 Code soc font l'objet d'une mention (avec incidence chiffrée) et d'une description des prestations concernées.

Le Conseil souhaite souligner qu'il est dans l'intérêt du commissaire de veiller à la mention de ces honoraires complémentaires dans le rapport de gestion, qui est liée aux dispositions relatives à la prestation de services non-audit auprès d'une société auditée, contenues notamment dans le projet de recommandation européenne relative à l'indépendance (cf. ci-dessus, les développements relatifs à l'indépendance).

Le Conseil invite chaque confrère à s'assurer de la mention de ces honoraires complémentaires éventuels dans les rapports de gestion des sociétés dans lesquelles il est chargé du contrôle légal des comptes.

Le Conseil souhaite rappeler que, conformément aux dispositions du paragraphe 4 de la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés, le commissaire doit «veiller à ce que les documents déposés soient conformes à ceux qui ont été approuvés et que le dépôt s'effectue dans les délais requis».

3. PROJET DE MODIFICATION DES NORMES RELATIVES AU CONTRÔLE DES APPORTS EN NATURE ET QUASI-APPORTS

Dans son rapport sur l'exercice précédent (Rapport annuel, 1999, pp. 40-41), le Conseil avait constaté que le *Committee on Auditing* de la Commission européenne s'était penché sur la position de la SEC aux Etats-Unis. Celle-ci avait considéré comme incompatible avec les principes d'indépendance, le fait que l'auditeur soit amené à faire un rapport sur le contrôle des apports en nature à une société dont il est le commissaire. Dans une approche extra-territoriale qui est contestable, les autorités américaines considèrent que les auditeurs de la société-mère pourraient voir leur indépendance entachée lorsque le commissaire 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 *Committee on Auditing*. 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.

Il convient d'abord de constater que le texte des articles 444 et 602 du Code des Sociétés n'est pas clair quant au rôle joué en matière d'évaluation par les fondateurs ou l'organe de gestion («exposer l'intérêt que présentent...») d'une part et par le reviseur («faire rapport sur les modes d'évaluation») d'autre part. Il ne fait cependant pas de doute que l'évaluation des apports est du seul ressort des fondateurs ou des administrateurs. Il ne pourrait en être autrement. La doctrine est unanime sur le sujet⁽¹⁾. Cet élément sera rappelé dans les normes.

Pour interpréter correctement les positions de l'IFAC, de la SEC et du *Committee on Auditing* de la Commission européenne en matière d'indépen-

(1) Voy. p.ex. G. RADCOQ et P. HAINAUT-HAMENDE, «Les sociétés anonymes», T.I., *rev. aut.*, 1994, n° 112, p. 148; RESTEAU, «Traité des sociétés anonymes», T.I, 1984, n° 283 *bis*, p. 193; L. DABIN, «L'application de la loi du 30 juin 1961.», *RPS*, 1962, pp. 131 et 140; Y. MERCIERS, «De oprichting en de kapitaalverboging bij de naamloze vennootschap», in *Het nieuwe vennootschapsrecht na de wet van 5 december 1984*, n° 18, p. 13.

dance, il est nécessaire de distinguer les cas où un auditeur procède lui-même à une évaluation des cas où il porte une opinion sur une évaluation arrêtée par d'autres («*valuation work performed by others*»). La position du *Committee on Auditing* de la Commission européenne, dans son «*Consultative Paper on Statutory Auditors Independence in the EU*» (version 15.12.2000), au § 7.2.3. «*valuation services*», va en ce sens.

Il convient également de constater que les normes invitent le confrère à attester que la rémunération présente un caractère «légitime et équitable». Cette exigence va au-delà du texte légal et pose certains problèmes par rapport à la doctrine internationale en matière d'indépendance qui assimile l'attestation du caractère équitable d'une rémunération à une «*fairness opinion*».

Au cours de l'exercice, le Conseil a chargé un groupe de travail de préparer une modification des normes sur les apports en nature et les quasi-apports.

4. NORMES RELATIVES AUX TRANSFORMATIONS DE FORME JURIDIQUE

Dans son rapport sur l'exercice 1999 (pp. 117-119), le Conseil a commenté les modifications importantes apportées par l'article 777 du Code des Sociétés à la mission du professionnel.

Sur la base des nouvelles dispositions légales entrant en vigueur le 6 février 2001, le Conseil a transmis début 2000 un nouveau projet de normes au Conseil Supérieur des Professions Economiques. Ce dernier a rendu son avis le 7 avril 2000. Sur recommandation de celui-ci, le Conseil a décidé de modifier le projet pour inclure un paragraphe prévoyant la mise en place d'un contrôle plénier («*full scope audit*») lorsqu'apparaît une surévaluation de l'actif net.

Conformément aux normes internationales ISA 100 relative aux «*assurance engagements*» et ISA 910 relative à l'examen limité, les conclusions du rapport seront dorénavant formulées en forme négative.

Les nouvelles normes sont reprises en annexe. Elles entrent en vigueur le 6 février 2001, date d'application du nouveau Code des Sociétés⁽¹⁾.

5. RAPPORT DE REVISION

5.1. Etude de la FEE

Le 15 juin 2000, la Fédération des Experts comptables Européens a publié une étude intitulée «*The Auditor's Report in Europe*». Cette étude examine la concordance entre la norme ISA 700 relative au rapport d'audit et les dispositions légales et normatives de quelque 22 pays européens. On notera également qu'en annexe à cette étude sont joints les modèles de rapports d'audit relatifs à ces 22 pays et ce, d'une part, dans la (ou les) langue(s) nationale(s) et, d'autre part, en anglais.

Le Conseil a pris connaissance de cette étude particulièrement intéressante et souhaite mettre en lumière quelques conclusions à en tirer:

- 9 pays européens permettent – dans certains cas, moyennant le respect de certaines conditions – l'utilisation des normes IAS en lieu et place de la réglementation nationale pour l'établissement des comptes consolidés de leurs sociétés. Il s'agit de l'Autriche, de la Belgique, du Danemark, de la Finlande, de l'Allemagne, de l'Italie, de Malte, de la Roumanie et de la Suisse. Dans ces mêmes pays (à l'exception du Danemark, de l'Italie, de Malte et de la Roumanie), il est également possible d'établir des comptes consolidés conformes aux normes comptables américaines.
- L'étude permet d'apprécier également dans quelle mesure les rapports d'audit contiennent des informations relatives au référentiel utilisé, d'une part, pour l'établissement des comptes et, d'autre part, pour le contrôle. Conformément aux prescriptions de la norme ISA 700, le rapport de révision belge contient toutes les informations requises en cette matière.

(1) Pour une analyse plus détaillée des nouvelles normes, voy. l'étude du confrère A. KILISSI parue dans le *Liber Amicorum Henri OLIVIER*, Edition La Chartre, Bruges, 2000, pp. 339-352.

- En ce qui concerne les procédures décrivant les travaux à effectuer dans le cadre du contrôle légal des comptes, l'étude de la FEE observe que les Normes Générales de Révision en Belgique ne contiennent pas les dispositions contenues dans le paragraphe 2 de la norme IAS 700, selon lequel «*L'auditeur doit revoir et évaluer les conclusions tirées des éléments probants réunis et servant de fondement à l'expression de son opinion sur les états financiers*».

En ce qui concerne la structure du rapport de révision belge, il ressort de l'étude de la FEE que nos Normes Générales de Révision sont en tout point conformes avec les dispositions de la norme ISA 700. Cette étude souligne par ailleurs que le rapport de révision est plus détaillé que ce qui est requis sur le plan international au niveau de la description de la mission effectuée. Ceci est lié notamment aux dispositions de l'article 144, 1^o, du Code des sociétés, qui prévoit que «*Le rapport des commissaires visé à l'article 143 indique spécialement (1^o) comment ils ont effectué leurs contrôles et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations qu'ils ont demandées*».

- L'étude la FEE examine par ailleurs la mission dont est chargé l'auditeur en matière de rapport de gestion. On notera que:
 - dans tous les pays (à l'exception de la Suisse), l'auditeur est chargé d'une mission de vérification de la cohérence de l'information contenue dans le rapport de gestion avec celle reprise dans les comptes annuels;
 - dans 4 pays (Finlande, Allemagne, Italie et Suède), l'auditeur doit apprécier le contenu du rapport de gestion;
 - selon les pays, l'auditeur doit faire rapport systématiquement ou seulement dans les situations où l'auditeur relève un problème;
 - dans certains pays, l'attestation relative au rapport de gestion fait l'objet d'un rapport distinct alors que dans d'autres, cette attestation fait partie du rapport d'audit.

Le Conseil de l'Institut, après examen, estime que le paragraphe 2 de la norme ISA 700 doit être transposé dans ses Normes Générales de Révision.

Il souhaite attirer l'attention sur le fait qu'implicitement cette disposition est respectée au travers du libellé du rapport de révision dans la mesure où le paragraphe décrivant les travaux du commissaire se termine

par la phrase suivante: «*Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion*».

Eu égard à la politique suivie par le Conseil de l'Institut depuis de nombreuses années visant à élaborer, dans la mesure du possible, des normes et des recommandations de révision conformes aux normes internationales d'audit, le Conseil adoptera dans le courant de l'année 2001, après avis du Conseil Supérieur des Professions économiques, une disposition insérant dans le paragraphe 3.3. des Normes Générales de Révision la disposition contenue dans le paragraphe 2 de la norme ISA 700 (ajout d'un paragraphe 3.3.3.bis).

Cette modification des Normes Générales de Révision sera purement formelle et n'entraînera aucune modification quant à la manière dont les réviseurs effectueront le contrôle légal des comptes.

5.2. Enquête sur le contenu du rapport de commissaire (Étude Graydon)

La société Graydon a publié en juillet 2000 une étude sur la qualité des rapports de révision délivrés par les réviseurs d'entreprises ces dernières années. De cette étude, il ressort que les modifications apportées aux Normes Générales de Révision applicables depuis le 1^{er} janvier 1998 ont eu pour effet d'améliorer la lisibilité mais également la qualité des rapports de révision, ce dont le Conseil de l'Institut se réjouit.

Quelques données chiffrées relatives aux exercices 1997 et 1998 peuvent illustrer utilement la portée des informations recueillies par Graydon. En 1999, 13.256 entreprises ont déposé leurs comptes annuels 1998 et un rapport de réviseur d'entreprises (contre 13.359 l'année précédente).

Parmi celles-ci:

- 10.606 rapports sans réserve ont été délivrés (contre 11.194 en 1997)
- 1.756 rapports sans réserve, avec paragraphe explicatif ont été délivrés (contre 1.067 l'année précédente)
- 681 rapports avec réserve ont été délivrés (contre 835 l'année précédente)
- 189 déclarations d'abstention ont été délivrées (contre 246 l'année précédente)
- 24 opinions négatives ont été délivrées (contre 17 l'année précédente).

L'étude de Graydon met également en parallèle les attestations de commissaires avec le nombre d'entreprises déclarées en faillite durant l'exercice et conclut que 46,0 % des entreprises pour lesquelles un rapport du commissaire autre que sans réserve avait été émis ont été déclarées en faillite (contre 17,7 % pour l'exercice précédent).

On ne peut que se réjouir à la lecture des conclusions du rapport Graydon dans lesquelles les responsables de l'étude appellent les actionnaires, les clients et les fournisseurs à davantage porter attention au contenu du rapport des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil de l'Institut est convaincu que l'ajout d'un titre précédant l'attestation proprement dite a contribué à améliorer la lisibilité du rapport de révision. Il constate également que de nombreux confrères ont fait usage du paragraphe explicatif, dans certaines situations d'incertitudes, tout en maintenant, dans les cas graves, l'opinion négative. Ceci illustre pleinement l'utilité de ce paragraphe dans certaines situations et le bon usage qu'en font les confrères.

A l'instar de l'initiative prise par notre profession, le Conseil souhaite lancer un appel aux organes de gestion des sociétés pour qu'ils revoient leur approche générale dans le cadre de l'établissement de leur rapport de gestion. Le rapport de gestion est le document par excellence au travers duquel ils peuvent fournir une approche purement économique de la situation dans laquelle se trouve l'entreprise dont ils sont chargés de la gestion.

6. NON-DEPOT DES COMPTES ANNUELS

Le Conseil accorde depuis plusieurs années une importance particulière à la mise à disposition de l'information comptable et au respect des obligations fixées par le législateur belge en matière de dépôt des comptes annuels⁽¹⁾.

En ce qui concerne les sociétés soumises au contrôle d'un réviseur, le Conseil souhaite rappeler que les réviseurs jouent déjà un rôle actif. En

(1) Voyez notamment à ce propos *Rapport IRE*, 1997, pp. 70-74; *Rapport IRE*, 1996, pp. 134-135 et *Rapport IRE*, 1995, pp. 89-90.

effet, conformément aux dispositions des Normes Générales de Révision (NGR 3.16), le commissaire doit s'assurer que les règles de publication des comptes annuels ont été respectées. La recommandation du 6 septembre 1996 relative aux formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés traite en particulier des travaux à effectuer en cette matière par le commissaire (Vademecum, 1999, p. 560).

Deux documents en ce domaine ont récemment retenu l'attention du Conseil:

- le rapport d'activités du Tribunal de commerce de Bruxelles relatif à l'année 1999
- les propositions de l'UNIZO⁽¹⁾ en matière de «clignotants» dans le cadre de la prévention des faillites.

► *Mission conférée par le législateur aux Tribunaux de Commerce*

Conformément aux dispositions de l'article 182, § 1^{er}, du Code des sociétés, «à la demande de tout intéressé ou du ministère public, le tribunal peut prononcer la dissolution d'une société restée en défaut de satisfaire à l'obligation de déposer les comptes annuels conformément aux articles 98 et 100 pour trois exercices consécutifs, à moins qu'une régularisation de la situation ne soit possible et n'intervienne avant qu'il soit statué sur le fond.»

Dans son rapport d'activités de l'année 1999, le Tribunal de commerce de Bruxelles mentionne que la Chambre d'introduction extraordinaire traitant les citations en dissolution a examiné mensuellement en 1999 quelque 130 sociétés, en raison du non-dépôt de leurs comptes annuels durant trois exercices successifs.

Le Conseil de l'Institut encourage vivement tous les Tribunaux de commerce à poursuivre, voire à intensifier, ces mises en examen de manière à contribuer activement à la mise à disposition des tiers de l'information financière et comptable de toutes les sociétés.

(1) *Unie voor Zelfstandige Ondernemers* (Ex-NCMV).

► *Non-dépôt des comptes annuels en tant que «clignotants» en matière de prévention des faillites*

L'UNIZO a publié en juillet 2000 un rapport⁽¹⁾ dans lequel il est proposé que soit systématiquement transmise aux chambres d'enquêtes commerciales la liste des entreprises n'ayant pas procédé au dépôt légal de leurs comptes annuels de manière à ce que ce fait soit considéré comme un des facteurs de prédiction des faillites.

Le 9 août 2000, le Conseil a marqué son soutien à cette proposition par l'envoi d'un courrier au Président de l'UNIZO. Le Conseil est d'avis qu'il est en effet fondamental que les chambres d'enquêtes commerciales disposent du maximum d'informations en matière financière et comptable – et certainement une information telle que le non-dépôt des comptes annuels – pour pouvoir jouer pleinement le rôle que leur a été conféré par le législateur au travers de la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire.

Le Conseil de l'Institut soutient dès lors la proposition de l'UNIZO, transposée dans un projet de loi⁽²⁾, de modifier la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire de manière à considérer le non-dépôt des comptes annuels comme étant un «clignotant» dans le cadre de la prévention des faillites.

7. FORMALITES LIEES AU PASSAGE A L'EURO

La loi du 30 octobre 1998 relative à l'euro (*Moniteur belge*, 10 novembre 1998) consacre en droit belge les deux principes fondamentaux énoncés au niveau européen:

(1) *De inhoud van het gerechtelijk akkoord op de faillissementen bij de zelfstandige ondernemers – Unizo krachtlijnen ten einde van praktische toepassing van de wet op het gerechtelijk akkoord te (be)activeren voor de KMO*, Rapport Unizo, juillet 2000. Ce document est disponible auprès de l'Unizo.

(2) Proposition de loi VU modifiant la loi sur le concordat judiciaire, introduite par Geert BOURGEOIS et Karel VAN HOOREBEKE, 22 novembre 2000, 20 p.

- le principe du «no compulsion, no prohibition» pendant la période transitoire
- le principe de la *continuité des contrats* lors du passage à l'euro⁽¹⁾.

7.1. Impact de l'introduction de l'euro sur le capital social des sociétés et sur leurs actions

Parmi les autres aspects juridiques décrits dans la loi, l'adaptation du capital des sociétés dans le cadre du passage à l'euro doit être soulignée. La loi permet en effet dans le respect de certaines conditions décrites ci-après:

- de modifier le montant du capital souscrit de la société et
- de modifier ses statuts.

► *Procédure simplifiée d'augmentation de capital*

Par dérogation à la procédure générale prévue par le droit des sociétés, l'article 47 de la loi permet, en effet, aux sociétés à responsabilité limitée – SA, SCA, SPRL et SC – de procéder à une augmentation de capital par décision de l'assemblée générale statuant à la majorité simple, actée sous seing privé.

L'article 47 de la loi du 30 octobre 1998, entré en vigueur⁽²⁾ le 1^{er} janvier 1999, décrit les limites d'utilisation de la procédure simplifiée:

- l'opération doit être effectuée entre le 1^{er} janvier 1999 et le 31 décembre 2001;
- l'augmentation de capital doit consister en une incorporation de réserves, de primes d'émission, de plus-value de réévaluation ou de bénéfice reporté;
- le montant de l'ajustement est limité à concurrence au choix:
 - de maximum EUR 1000 ou
 - de 4 % au plus du montant du capital souscrit avant l'augmentation de capital.

(1) Pour les autres aspects relatifs à l'euro, il convient de se reporter à la section intitulée «Passage à l'euro» ci-dessus.

(2) Arrêté royal du 18 novembre 1998 fixant la date d'entrée en vigueur de la loi du 30 octobre 1998 relative à l'euro (*Mouiteur belge*, 28 novembre 1998).

La loi prévoit que les dispositions de l'article 67 Code soc. imposant le dépôt au greffe du tribunal de commerce sont applicables aux augmentations de capital effectuées en application de la procédure simplifiée. En outre, la publication aux annexes du *Moniteur belge* requise par l'article 73 Code soc. pourra être opérée sans frais.

Par contre, pour éviter les répercussions fiscales de ce régime transitoire, la loi modifie l'article 19 du Code des droits d'enregistrement afin d'étendre la formalité de l'enregistrement aux actes sous seing privé d'augmentation de capital réalisés dans le cadre de cette procédure simplifiée.

Un droit d'enregistrement de 0,5 % devra dès lors être versé (conformément aux dispositions de l'article 119 du Code des droits d'enregistrement) au même titre que les augmentations de capital statutaire sans apport nouveau.

► *Procédure simplifiée de modification des statuts*

Les entreprises qui procéderont à une augmentation de capital en application de la procédure simplifiée exposée ci-avant et dont le capital est représenté par des actions ou parts avec mention de valeur nominale, devront également modifier leurs statuts:

- soit en modifiant, dans le cadre de l'augmentation de capital, la valeur nominale de leurs actions dans leurs statuts
- soit en supprimant la mention de la valeur nominale dans leurs statuts.

La procédure simplifiée, à savoir procéder à une augmentation de capital par décision de l'assemblée générale statuant à la majorité simple, actée sous seing privé, peut également être utilisée pour l'adaptation des statuts décrite ci-avant.

► *Implications pour le commissaire-reviseur*

Dans son rapport annuel 1998 (pp. 93 et 94), le Conseil de l'Institut soulignait qu'il importait que le commissaire-reviseur attire l'attention des dirigeants de la société dans laquelle il exerce un mandat sur la nécessité de modifier le capital social et sur l'existence de la procédure simplifiée. Si cette dernière formule est utilisée, le Conseil mentionnait dans ce même rapport annuel un certain nombre de points à propos desquels le commis-

saire-reviseur doit prêter une attention particulière en matière de respect des dispositions légales spécifiques au passage à l'euro.

De l'avis du Conseil, une entreprise passera logiquement du franc belge à l'euro pour la tenue de sa comptabilité au début d'un exercice comptable. Elle a pu prendre cette décision au plus tôt le 31 décembre 1998 et tenir sa comptabilité en euros dès le 1^{er} janvier 1999. Elle devra prendre cette décision au plus tard le 31 décembre 2001 pour être en mesure de tenir sa comptabilité en euros à partir du 1^{er} janvier 2002.

L'année de conversion de la monnaie dans laquelle la comptabilité est tenue (passage à l'euro), le commissaire-reviseur devra vérifier la bonne application des règles de conversion des différents postes du bilan.

En outre, comme l'augmentation de capital et, le cas échéant, la modification des statuts peuvent s'effectuer sans l'intervention d'un notaire (lorsque l'entreprise opte pour la procédure simplifiée), le reviseur devra être particulièrement vigilant en matière de respect des réglementations. Conformément aux Normes Générales de Révision (NGR 3.13), le commissaire-reviseur intégrera dans son programme de contrôle – et ce dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes – la vérification du respect des procédures d'augmentation de capital et de modification des statuts décrites dans la loi relative à l'euro.

Ces contrôles couvriront notamment les dispositions énoncées dans le droit des sociétés (auxquelles la loi relative à l'euro n'a pas prévu de dérogation), les dispositions spécifiques relatives à la procédure simplifiée mentionnées dans la loi relative à l'euro (augmentation de capital – adaptation des statuts), le montant de l'augmentation de capital et l'adéquation des prélèvements.

Si le commissaire-reviseur constate une infraction, il en fera mention dans la seconde partie de son rapport de révision. Dans le cas exceptionnel où celle-ci influence de manière significative l'image fidèle des comptes annuels, le commissaire-reviseur sera amené à mentionner cette infraction et les conséquences qui en découlent dans la première partie de son rapport de révision.

7.2. Question parlementaire relative au coût lié à la modification des statuts dans le cadre du passage à l'euro

Dans le cadre d'une question parlementaire posée au Ministre de la Justice⁽¹⁾, celui-ci a abordé certains aspects du coût lié à la modification des statuts dans le cadre du passage à l'euro.

La question posée concernait un certain nombre d'obligations administratives relatives à la conversion obligatoire du capital social des sociétés de « franc » en « euro » :

- le dépôt au greffe d'un extrait de la décision de l'assemblée générale ainsi que d'un formulaire IV pour la publication de l'extrait portant sur la modification des statuts;
- le dépôt pour le registre du commerce d'un formulaire II-B;
- dépôt des statuts coordonnés;
- la communication de ce dépôt par le biais d'une publication au *Moniteur belge*;
- l'enregistrement le cas échéant de l'acte d'augmentation de capital auprès de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines.

► *Publicité impérative des modifications de statuts via le dépôt auprès du greffe du tribunal de commerce*

Dans sa réponse, le Ministre de la Justice rappelle que la disposition légale qui, en droit positif belge, impose aux sociétés de rendre public, par dépôt au greffe du tribunal de commerce et par mention au *Moniteur belge*, le texte intégral des statuts dans une rédaction mise à jour après chaque modification des statuts, trouve sa source dans les obligations qui sont imposées à la Belgique par les dispositions de la Première directive du Conseil européen du 9 mars 1968⁽²⁾.

Le Ministre constate que le législateur belge a choisi, dans les latitudes laissées par la Première directive, de consacrer la solution qui fait peser sur

(1) Question n° 266 posée le 6 octobre 2000 par M. Jo Vandeurzen au Ministre de la Justice, *Questions et Réponses de la Chambre des Représentants* (2000-2001), 3^e Session de la 50^e Législature, n° 55 du 11 décembre 2000, pp. 6330-6333.

(2) Première directive du Conseil (68/151/CEE) du 9 mars 1968 tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 58, deuxième alinéa, du traité, pour protéger les intérêts tant des sociétés que des tiers, *JOCE* n° L 65 du 14 mars 1968.

les entreprises le minimum de charges et formalités puisque, en droit belge des sociétés, la version coordonnée des statuts modifiés ne doit faire l'objet que d'une publication par simple mention au *Moniteur belge*, laquelle est soumise à un tarif réduit.

► **Publicité impérative des modifications de statuts via les annexes du *Moniteur belge***

S'agissant de la publication, par mention au *Moniteur belge*, du document mentionnant la date de publication des actes constitutifs et modificatifs des statuts, qui résulte de l'application combinée des articles 73 et 75 Code soc, cette règle constitue une importante simplification des dispositions légales par rapport à celles qui étaient applicables avant la loi du 5 décembre 1984 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. La loi ancienne prévoyait en effet qu'il fallait joindre à la publication des comptes annuels une liste indiquant la date de publication des extraits de l'acte constitutif et des actes modificatifs des statuts. Pour éviter la répétition de ces mentions, parfois fort longues, le législateur de 1984 a dès lors prévu une opération de publicité unique, lors de chaque modification des statuts, avec la possibilité de renvoyer, dans la publication des comptes annuels, au document à déposer dans le dossier de la société (article 100, 3°, Code soc).

Compte tenu du contexte légal belge et européen, le Ministre de la Justice constate que, sous peine de risquer une condamnation de la Belgique suite à une action en manquement initiée par la Commission Européenne, il n'est pas envisageable d'affranchir les sociétés belges de l'obligation de publier au *Moniteur belge* la mention relative au dépôt de la version coordonnée des statuts modifiés dans le cadre de la modification des statuts suite au passage à l'euro.

Le Ministre de la Justice rappelle que le dépôt du texte intégral des statuts dans une rédaction mise à jour doit toujours être accompagné d'un document mentionnant la date de publication des actes constitutifs et modificatifs des statuts. Cette opération ne peut dès lors, de l'avis du Ministre, s'effectuer que postérieurement à la date de publication au *Moniteur belge* des derniers actes modificatifs des statuts.

8. PROJET DE LOI RELATIVE AUX A.S.B.L.

8.1. Projet de loi du 12 janvier 2000

Dans ses rapports 1997, 1998 et 1999, le Conseil évoquait un projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique⁽¹⁾. Le Gouvernement a déposé au Sénat le 12 janvier 2000 un nouveau projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 précitée⁽²⁾.

Ce projet de loi poursuit notamment l'objectif de soumettre les plus grandes A.S.B.L. à la tenue de comptes conformément à la législation comptable et au contrôle de ses comptes.

L'article 26 du projet de loi initialement déposé prévoit que:

«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 annuels de l'association.»⁽³⁾

Le Conseil se réjouit du dépôt, le 9 et 15 juin 2000, par le Rapporteur du Groupe de travail de la Commission Justice du Sénat, des amendements 120, 121 et 171, reproduits ci-après. Ces amendements vont dans le sens de la cohérence et de l'équilibre recherché par le législateur au sein des professions économiques.

8.2. Amendement n° 120 du 9 juin 2000

L'amendement n° 120 contient une proposition de modification de l'article 26 du projet de loi, qui adapte l'article 17, § 6, de la loi du 27 juin 1921, formulée comme suit:

«§ 6. Les associations visées au § 3 du présent article sont tenues de confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels dans les cas suivants:

-
- (1) Cf. Rapport IRE, 1999, pp. 121 et s.; Doc. Parl., Chambre, 1998-1999, 1854/9, p. 11.
(2) Doc. Parl., Sénat, 1999-2000, 283/1.
(3) Article 26 du projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, Doc. Parl., Sénat, 1999-2000, 283/1.

1° l'association, pour le dernier exercice clôturé, dépasse les limites fixées à l'article 12, § 2, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, ou

2° l'association reçoit des libéralités visées aux articles 104, 3° à 5°, et 107 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Le Roi peut, en ce qui concerne ces associations, adapter les critères énoncés à cet article. Par chiffre d'affaires annuel au sens de cette disposition, il y a lieu d'entendre le total des recettes, autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée. L'article 64, § 1^{er}, alinéas 2 à 5, § 2, alinéas 2 et 3, et les articles 64bis à 66 des lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 sont applicables par analogie.⁽¹⁾

Justification

Cet amendement vise, par renvoi aux critères fixés par l'article 12 de la loi du 17 juillet relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, à garantir le contrôle de la situation financière et des comptes annuels des grandes associations et, partant, à renforcer la confiance et l'image du monde associatif.

Serait ainsi soumise à l'obligation de désigner un commissaire-réviseur, toute association qui dépasse, pour le dernier exercice clôturé, au moins deux des trois critères suivants⁽²⁾:

- nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle: 50;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée: 200 millions BEF;
- total du bilan: 100 millions BEF.

Dans un souci de protection du public, l'amendement prévoit en outre d'appliquer la même obligation à toute association bénéficiant de libéralités visées aux articles 104 et 107 du Code des impôts sur les revenus 1992.

(1) Amendement n° 120 déposé par le Sénateur M. J.-F. ISTASSE au projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *Disc. Parl., Sénat*, 1999-2000, 9 juin 2000, 283/8.

(2) Anciens seuils. Les nouveaux seuils sont de EUR 3.125.000 (total du bilan) et EUR 6.250.000 (montant net du chiffre d'affaires).

Cet amendement propose par ailleurs d'appliquer les dispositions des articles 64 à 66 des lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935. Ces dispositions concernent notamment la qualité du contrôle et de l'indépendance du commissaire.

8.3. Amendement n° 121 du 9 juin 2000 (subsidaire à l'amendement n° 120)

L'amendement n° 121 contient une proposition de modification de l'article 26 du projet de loi, qui adapte l'article 17, § 6, de la loi du 27 juin 1921, formulée comme suit:

« § 6. Les statuts peuvent prévoir la désignation par l'assemblée générale d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes chargés du contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels.

En ce qui concerne ces associations, l'article 64, § 1^{er}, alinéas 2 à 5, § 2, alinéas 2 et 3, et les articles 64bis à 66 des lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 sont applicables par analogie. »⁽¹⁾

Cet amendement est subsidiaire à l'amendement précédent et s'inspire des mêmes principes.

8.4. Amendement n° 171 du 15 juin 2000

L'amendement n° 171 contient une proposition de modification de l'article 26 du projet de loi, qui adapte l'article 17, § 6, de la loi du 27 juin 1921, formulée comme suit:

« § 6. Les associations visées au paragraphe 3 du présent article sont tenues de confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels dans les cas suivants:

(1) Amendement n° 121 déposé par le Sénateur M. J.-F. ISTASSE au projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *Dic. Parl., Sénat*, 1999-2000, 9 juin 2000, 283/B.

1^o l'association dépasse plus d'une des limites suivantes:

- total des recettes, autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée, pour le dernier exercice clôturé: 200 millions de francs;
- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle: 50;
- total du bilan: 100 millions de francs;

2^o le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100;

3^o l'association reçoit des libéralités visées aux articles 104, 3^o à 5^o, et 107 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Le Roi peut modifier les chiffres prévus aux 1^o et 2^o.

L'article 64, § 1^{er}, alinéas 2 à 5, § 2, alinéas 2 et 3, et les articles 64bis à 66 des lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, s'appliquent par analogie pour l'application du présent paragraphe.⁽¹⁾

Justification

Cet amendement poursuit également les trois objectifs suivants:

- garantir le contrôle de la situation financière et des comptes annuels des grandes associations, en appliquant les mêmes seuils que ceux à partir desquels les entreprises commerciales sont soumises au contrôle revisoral;
- étendre le contrôle revisoral aux associations qui reçoivent des libéralités visées aux articles 104 et 107 du Code des impôts sur les revenus;
- garantir la qualité du contrôle et de l'indépendance du commissaire-réviseur.

(1) Amendement n^o 171 déposé par le Sénateur M. J.-F. ISTASSE au projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *Doc. Parl., Sénat*, 1999-2000, 15 juin 2000, 283/9.

9. NOTION D'EXPERT INDEPENDANT CONCERNANT LES OFFRES PUBLIQUES DE REPRISE

Le Conseil de l'IRE a émis un avis sur le projet de circulaire D2/F/2000/5 de la Commission Bancaire et Financière du 11 septembre 2000 relative à la notion d'expert indépendant dans le cadre d'une offre de reprise⁽¹⁾.

L'article 47 de l'arrêté royal du 8 novembre 1989 prévoit que le dossier relatif à l'offre de reprise introduit auprès de la Commission Bancaire et Financière doit notamment contenir:

« (...) le rapport d'un expert indépendant de l'offrant se prononçant 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; dans ce rapport, l'expert indique, en outre, s'il estime que le prix sauvegarde ou non les intérêts des porteurs de titres. »

Comme indiqué dans le projet de circulaire du 11 septembre 2000, l'article 47 de l'arrêté royal précité ne définit pas la notion d'expert indépendant.


Les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et les arrêtés d'exécution de la loi du 22 juillet 1953 prévoient que le commissaire-reviseur est indépendant de la société dont il contrôle les comptes.

Le Conseil de l'Institut est d'avis que le commissaire-reviseur est un «expert indépendant de l'offrant» au sens de l'article 47 de l'arrêté royal du 8 novembre 1989 précité.

Le Conseil est d'avis que le commissaire-reviseur peut se prononcer 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. Il s'agit donc d'«évaluations faites par d'autres» (*valuation work performed by others*) sur lesquelles, selon le projet de recommandation européenne relative à l'indépendance, un contrôleur légal peut se prononcer sans mettre en cause son indépendance.

(1) Article 47 de l'arrêté royal du 8 novembre 1989 relatif aux offres publiques d'acquisition et aux modifications du contrôle des sociétés.

La loi belge permet d'ailleurs expressément au commissaire-reviseur de réaliser ce type de mission puisque, dans les sociétés qui ont désigné un commissaire-reviseur, celui-ci doit établir un rapport dans le cadre d'une augmentation de capital comportant des apports ne consistant pas en numéraire⁽¹⁾.



10. AVIS DU CONSEIL DU 7 JANVIER 2000 RELATIF AU RÔLE DU COMMISSAIRE-REVISEUR FACE AUX COMMUNIQUÉS SEMESTRIELS ET ANNUELS DES SOCIÉTÉS COTÉES EN BOURSE

L'arrêté royal du 3 juillet 1996 relatif aux obligations concernant les 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 relatif 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.

(1) Article 34, § 2, LCSC ou article 602 du Code des sociétés.

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 et 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 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 du Conseil du 7 janvier 2000.

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'as-

surera 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;
- Une réserve devra être formulée, que les travaux soient ou non terminés.

L'avis du Conseil du 7 janvier 2000 est repris dans le Rapport annuel 1999.

(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.» (art. 3bis 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).

V. MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS

1. Contrôle des institutions financières
 - 1.1. Normes de révision et notes techniques
 - 1.2. Services financiers sur internet
2. Agrément OCA
3. Organisations non gouvernementales
4. Commerce électronique
5. Aides à l'agriculture
6. Prix 2000 pour le meilleur rapport environnemental
7. Maisons de repos et de soins

1. CONTROLE DES INSTITUTIONS FINANCIERES


1.1. Normes de révision et notes techniques

Au cours de l'année 2000, l'Institut des Reviseurs Agréés par la Commission Bancaire (IRACB) a participé à de nombreuses discussions techniques avec la Commission Bancaire et Financière (CBF). C'est ainsi qu'il a notamment participé à des réunions tripartites auxquelles assistaient également des représentants de l'Association belge des banques (ABB). Les discussions ont été centrées sur l'organisation d'une fonction de conformité (*compliance*) auprès des établissements de crédit.

Au cours du dernier exercice, l'IRACB a assuré la coordination entre la norme spéciale de l'IRE relative aux établissements de crédit et les nouvel-

les instructions données aux réviseurs agréés par la CBF, telles que contenues dans la circulaire D1 99/1. L'innovation la plus importante porte sur l'inscription du principe selon lequel le contrôle des établissements de crédit et les relations entre les réviseurs et l'autorité de tutelle s'inscriront désormais dans les normes établies en la matière par l'IFAC, même si elles doivent être adaptées, si nécessaire, à la situation spécifiquement belge. Le projet de coordination doit encore être finalisé en concertation avec la CBF.

En complément à cette norme de révision, des groupes de travail prépareront des notes techniques, sous les auspices de la Commission «Normes de révision» de l'IRE et en collaboration avec la CBF.



Outre le groupe de travail précité concernant la conformité (*compliance*), dirigé par le confrère R. PEIRCE, plusieurs autres groupes ont déjà été installés en ce qui concerne les rapports périodiques et la fonction d'alerte, sous la direction et la coordination, respectivement, des confrères B. CALLENS et V. NIJS. C'est sciemment que l'IRACB a voulu mettre en œuvre une politique de concentration d'efforts sur quelques points importants, plutôt que de s'adonner à un ample exercice consistant en une réécriture complète du manuel de contrôle. L'intention est également d'effectuer des analyses très approfondies, en se basant d'une part sur les solutions dégagées d'une comparaison avec les systèmes en vigueur à l'étranger et d'autre part sur des avis juridiques qui seront sollicités chaque fois que cela s'avère nécessaire. L'IRACB estime en effet, qu'une délimitation claire des missions et des responsabilités qui doivent se situer dans le cadre des capacités du réviseur agréé, doit pouvoir combler le fossé qui le sépare des attentes dans le chef de la CBF et des tiers. Il faut avoir le courage de remettre en cause les directives qui dans le passé ont pris en compte ce principe de manière insuffisante.

Enfin, l'IRACB a consacré l'attention requise au problème de l'indépendance qui, sur le plan national comme international, a caractérisé la profession de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable externe. Lors d'un entretien avec le Président de la CBF, l'attention a été attirée sur la technicité poussée qui caractérise nos travaux de révision et sur le fait qu'il importe de pouvoir créer au sein de nos cabinets la possibilité d'acquiescer et de continuer à développer cette technicité. A la suite des limitations qui risquent d'être apportées à nos interventions, le danger est réel de voir ces connaissances techniques s'estomper dans les cabinets de réviseurs, tout

comme il y a un réel danger que certaines prestations spécialisées d'audit soient confiées par les réviseurs à des sous-traitants dont l'indépendance pourra être beaucoup plus difficilement mesurée.

L'IRACB s'est montré préoccupé par les nouvelles dispositions légales en projet qui risquent de porter atteinte à la qualité de notre collaboration à la surveillance prudentielle.

D'autre part, nous avons confirmé notre soutien plein et entier à la transparence complète en matière d'honoraires versés aux réviseurs ainsi qu'à une entité avec laquelle il collaborerait sous une forme ou sous une autre.

1.2. Services financiers sur internet

La Commission Bancaire et Financière a publié en mars 1999 un document soumis à consultation, dans lequel elle établissait un inventaire des points requérant une attention particulière, sur le plan prudentiel, de la part des établissements financiers qui désirent utiliser Internet dans leurs activités. A la demande de la CBF, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a également émis ses observations et commentaires concernant ce document soumis à consultation.

Se basant sur les résultats de cette consultation ainsi que sur l'expérience acquise, la CBF a rassemblé ces points dans une circulaire (D1 2000/2) du 5 mai 2000 destinée aux établissements de crédit, aux entreprises d'investissement et aux sociétés de conseil en placements, sous forme d'instructions et de recommandations pour l'organisation et le contrôle interne de leurs services financiers sur Internet, conformément à l'article 20 de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et à l'article 62, dernier alinéa, de la loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placement. Cette circulaire est disponible sur le site Internet de la CBF (www.cbf.be).

Celle-ci précise dans sa circulaire que les institutions peuvent poursuivre différents objectifs en ouvrant un site web. Nous sommes ainsi en présence de sites web purement informatifs, contenant des renseignements sur les intermédiaires, leurs offres de services et de produits, leur réseau d'agences, la structure tarifaire, ainsi que des sites web interactifs avec des

fonctions éducatives et de conseil ou encore des sites web transactionnels, permettant de fournir des services financiers, tel que des mouvements d'argent, des paiements, des crédits ou des achats ou ventes d'instruments financiers ("on line" et mobile).

De l'avis de la CBF, ce sont surtout les sites web transactionnels qui, en raison des risques qui y sont liés, méritent une attention particulière sous l'angle prudentiel.

En ce qui concerne les exigences prudentielles, la circulaire de la CBF du 5 mai 2000 aborde principalement les sujets suivants:

- les principes et les risques liés à la fourniture de services financiers sur Internet
- les exigences concernant l'organisation et le contrôle interne de l'établissement et en particulier les aspects de politique, les relations contractuelles, la sécurité, les aspects opérationnels, le contrôle des établissements par des agents délégués, l'identification à distance, les mesures et procédures visant à assurer le respect des règles de conduite à appliquer aux établissements concernés ainsi que les dispositions préventives à prendre en considération par les établissements concernés en ce qui concerne le caractère potentiellement transfrontalier des services offerts ou fournis.

2. AGREMENT OCA

L'Office de Contrôle des Assurances (OCA) organise des examens destinés à l'agrément des reviseurs d'entreprises pouvant être désignés en qualité de commissaires-reviseur d'entreprises d'assurances. Le dernier examen organisé par l'OCA remonte à 1997.

A la demande des confrères, le Président de l'IRE a écrit à l'OCA pour encourager l'organisation d'un examen à brève échéance, le dernier examen ayant eu lieu il y a plus de trois ans. L'OCA a répondu favorablement et a déclaré que le prochain examen, qui devait avoir lieu en 2002, pourra être avancé en 2001.

Le Conseil de l'IRE constate que les règles mises en place par l'OCA entre-temps requièrent qu'un cabinet de réviseurs d'entreprises agréé par l'OCA soit composé d'au moins deux réviseurs d'entreprises agréés. Le Conseil est d'avis que cette nouvelle règle implique qu'un cabinet de réviseurs d'entreprises pourrait perdre son agrégation par l'OCA du seul fait du départ d'un des deux réviseurs de ce cabinet qui aurait été agréé par l'OCA.

Compte tenu de cet élément nouveau, le Conseil formule le vœu que soit organisé à brève échéance un nouvel examen d'agrégation par l'OCA.

3. ORGANISATIONS NON GOUVERNEMENTALES


Au cours de l'année 2000, des contacts très importants ont été établis et entretenus avec les responsables des autorités subsidiaires et notamment avec le conseiller général de l'AGCD et avec ses collaborateurs. Ces contacts écrits ou oraux ont été une excellente occasion pour mettre en place un échange entre les points d'intérêt au sein du groupe de travail *Contrôle des ONG* de l'Institut et des préoccupations des autorités.

Un problème important à propos duquel le conseiller général de l'AGCD a consulté le groupe de travail concernait la mise en œuvre de l'article 31 de l'arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subsidiation des organisations de développement non gouvernementales et de leurs fédérations. Cet article prévoit un contrôle annuel ponctuel et financier des ONG désignées par les autorités. Après discussion au sein du groupe de travail et après plusieurs entretiens avec le conseiller général et ses collaborateurs, une lettre a été adressée au conseiller général commentant les grandes lignes des travaux du réviseur d'entreprises au sein des ONG. La lettre conclut que les travaux de contrôle du réviseur répondent aux exigences prévues à l'article 31, si bien que les autorités peuvent confier la mise en œuvre de cet article au réviseur d'entreprises.

Par ailleurs, le groupe de travail a formulé et soumis à discussion auprès des autorités un certain nombre de suggestions visant à faire évoluer la réglementation pour le prochain plan quinquennal. Ces propositions portent sur un rapprochement plus net entre la comptabilité, les

comptes annuels et autres rapports émis par les ONG avec les principes généralement acceptés. Leur effet éventuel pourrait incontestablement déboucher sur des programmes de travail revisoraux et sur des rapports revisoraux correspondant mieux aux attentes des tiers et plus particulièrement des autorités subsidiaires.

4. COMMERCE ELECTRONIQUE



Au cours de l'année 2000, l'Institut des Experts-Comptables et des Conseillers fiscaux a rejoint l'IRE dans le cadre des travaux de ECWAT (*European Consortium for Web Assurance and Trust*). L'IEC a demandé à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'envisager de conclure ensemble le contrat de licence avec l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) en vue d'obtenir la licence d'exploitation du programme d'audit Webtrust.

Le Conseil a répondu favorablement à cette demande.

Pour l'exercice de ces nouvelles missions, la formation des confrères sera particulièrement importante. L'AICPA exige d'ailleurs que les confrères souhaitant utiliser la licence Webtrust suivent une formation particulière répondant à certains critères. Les formateurs locaux doivent eux-mêmes suivre des formations aux Etats-Unis. Vu le caractère particulièrement lourd de cette formation en regard du nombre probablement limité de confrères qui seront intéressés par ces missions, le Conseil avait décidé de ne pas organiser de formation spécifique en Belgique mais de s'associer aux Instituts des Pays-Bas (NIVRA) et de France (CNCC-OEC) pour assurer la formation respectivement des confrères néerlandophones et francophones.

Les Instituts de France et des Pays-Bas ont signé l'accord avec l'AICPA en 2000. L'IRE et l'IEC n'ont donc pu entamer les négociations avec l'AICPA qu'à partir du quatrième trimestre. L'accord devra pouvoir être conclu en 2001.

L'Institut a participé aux diverses réunions d'ECWAT dont le but est de sensibiliser les acteurs économiques et les consommateurs à rendre les sites web les plus fiables possibles. A l'occasion de ces travaux, la directive

CEE 2000/31 du 8 juin 2000 (JOCE L 178/1 du 17.07.2000) relative au commerce électronique fut analysée.

Au cours du Forum du Revisorat le 6 décembre 2000, la commission «New Assurance Services» consacra une partie de ses travaux au programme d'audit Webtrust. De plus amples informations sont disponibles sur les sites www.webtrust.fr, www.nivra.nl/webtrust, www.aicpa.org/webtrust ou encore www.cpawebtrust.org.

5. AIDES A L'AGRICULTURE

Le Gouvernement wallon a modifié le 26 octobre 2000 (*Moniteur Belge* du 17 novembre 2000, deuxième édition) son arrêté du 17 juillet 1997 concernant les aides à l'agriculture.

Le Gouvernement wallon accorde des aides à l'installation de jeunes agriculteurs. L'intéressé ne peut avoir atteint l'âge de quarante ans et la valeur cumulée totale des aides à l'installation ne peut dépasser EUR 75.000. Les investissements d'installation pris en compte sont, à titre d'exemple, l'achat de matériel et de cheptel et la reprise de stocks.

Dans le cas où l'exploitation agricole reprise est sous forme de société, le rachat de parts sociales peut également être subsidié mais à la condition qu'une expertise avec inventaire détaillé ait été dressée par un réviseur d'entreprises (article 17 de l'arrêté du Gouvernement wallon du 26 octobre 2000).

6. PRIX 2000 POUR LE MEILLEUR RAPPORT ENVIRONNEMENTAL

Dans le cadre des travaux développés dans la seconde partie du présent rapport annuel relatif au groupe de travail «Audit et Environnement», l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a organisé pour la troisième année consécutive un prix récompensant le meilleur rapport environnemental de

qualité. Les réviseurs souhaitent ainsi encourager les entreprises qui développent une gestion qualitative des questions environnementales et qui la communiquent de façon objective à leurs actionnaires et autres tiers intéressés.

Cette cérémonie s'est déroulée à l'Hôtel Hilton à Bruxelles le 9 novembre 2000, et 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 Techniques propres.

Son Altesse Royale Le Prince LAURENT a remis le prix 2000 à Monsieur Paul MATTHYS, Administrateur délégué de SIDMAR, pour son rapport environnemental concernant l'activité de la société en Belgique.

L'Institut royal pour la Gestion durable des Ressources naturelles et la Promotion des Technologies propres a participé activement aux travaux du jury. Monsieur P. DEBAR, représentant de l'IRGT, a apporté sa précieuse collaboration aux délibérations du jury.

Le concours a été annoncé par trois canaux de communication:

- les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ont été invités à informer les sociétés auditées de l'existence de l'initiative;
- la presse;
- l'Institut s'est adressé directement aux administrateurs-délégués auprès de 600 entreprises les plus importantes installées en Belgique, en les invitant à transmettre leur rapport environnemental relatif à l'année 1999.

Le jury du prix environnemental de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est composé de spécialistes en matière environnementale, de représentants du monde académique et de réviseurs d'entreprises sensibles à cette problématique. Parmi les vingt-trois entreprises qui ont participé au prix de cette année, SIDMAR a décroché le premier prix et 4 accessits ont été décernés.

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

Le souhait du Conseil ainsi que du groupe de travail «Audit et Environnement» est que de plus en plus de sociétés soient sensibles à la problé-

matique environnementale et qu'elles rédigent un rapport environnemental. Les sociétés rédigeant déjà actuellement un rapport environnemental 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 réviseurs d'entreprises.

Afin de promouvoir ce prix, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises invite ses membres à faire part de cette initiative aux sociétés dont ils contrôlent les comptes annuels.

7. MAISONS DE REPOS ET DE SOINS

Le *Moniteur belge* du 29 février 2000 a publié un arrêté royal du 24 juin 1999 modifiant l'arrêté royal du 2 décembre 1982 fixant les normes pour l'agrément spécial des maisons de repos et de soins⁽¹⁾.

► *Contrôle de la comptabilité par un réviseur d'entreprises*

Il ressort de cet arrêté royal que les maisons de repos et de soins qui souhaitent obtenir l'agrément spécial visé par l'arrêté royal du 2 décembre 1982 devront, dès l'entrée en vigueur de la disposition, rencontrer des critères en matière comptable (annexe I.B.8):

- Tout établissement doit rédiger pour chaque résident une fiche individuelle de dépenses. Le résident ou son représentant doit, à tout moment, pouvoir consulter cette fiche. Une facture mensuelle détaillée établit la situation des sommes dues et des recettes. Elle est remise, accompagnée de toutes les pièces justificatives, au résident ou à son représentant.
- L'ensemble de la comptabilité de l'établissement et des fiches individuelles de dépenses des résidents doivent être tenues à la disposition

(1) L'arrêté royal du 2 décembre 1982 a été pris en exécution de la loi du 27 juin 1978 modifiant la législation sur les hôpitaux et relative à certaines autres formes de dispensation de soins (*Moniteur belge*, 12 juillet 1978).

des délégués de l'administration, qui doivent pouvoir en prendre connaissance sans déplacement.

- La comptabilité de la maison de repos et de soins doit être organisée de manière distincte et sur la base d'un plan comptable normalisé. Elle fera l'objet d'un contrôle par un réviseur d'entreprises. Lorsque la maison de repos et de soins est intégrée dans un hôpital ou s'il s'agit d'une structure mixte «maison de repos – maison de repos et de soins», un centre de frais particulier doit assurer la gestion distincte de celle-ci.

▶ *Gestion ou conservation des ressources et biens appartenant aux résidents*

Dans certaines maisons de repos et de soins, il existe une convention confiant la gestion ou la conservation des ressources et biens appartenant au résident à la maison de repos.

La gestion ou la conservation des ressources et biens du résident peut être confiée exclusivement au directeur de l'établissement à la condition expresse que le résident ait marqué son accord par écrit et pour autant qu'une commission de supervision, présidée par un magistrat, un notaire ou un réviseur d'entreprises, soit instaurée. Les membres de cette commission sont tenus au secret. Les coûts éventuels relatifs à cette supervision ne doivent, en aucun cas, être supportés à titre individuel par le résident. Ils peuvent, le cas échéant, être inclus dans le prix d'hébergement.

▶ *Proposition de modification de ces dispositions en matière de contrôle*

Dans le cadre d'un échange de courrier avec Madame Magda AELVOEY, Ministre fédérale ayant la Santé publique dans ses attributions, le Conseil de l'Institut a pris connaissance de l'existence d'un projet de modification de la mission confiée aux réviseurs d'entreprises.

En effet, à la demande des représentants des maisons de repos et de soins dépendant de CPAS, la mission serait confiée à un «réviseur d'entreprises ou à un contrôleur externe indépendant (à définir ultérieurement)».

Le Conseil de l'Institut prend acte de cette proposition de modification de la mission qui avait été confiée aux réviseurs d'entreprises au début de l'année 2000. Il a proposé dans un courrier du 29 septembre 2000 adressé

à la Ministre de faire bénéficier le Cabinet de la Ministre de l'expérience de notre organisation professionnelle en matière de description de la mission de contrôle.

La Ministre AELVOET a, dans un courrier du 31 octobre 2000, assuré au Président que l'Institut serait étroitement associé dans le courant de l'année 2001 à la description des qualités à rencontrer par le contrôleur externe indépendant ainsi qu'à la définition du contenu de la mission de contrôle dans les maisons de repos et de soins.

Le Président de l'Institut a également adressé un courrier à Monsieur Frank VANDENBROUCKE, Ministre ayant les Affaires sociales dans ses attributions, en vue d'examiner le problème du financement des missions de contrôle externe dans les maisons de repos et de soins.



II

2^e partie

FONCTIONNEMENT
DES INSTITUTIONS

I. ORGANES LEGAUX

A. ASSEMBLEES GENERALES

1. Assemblée générale ordinaire des membres
2. Assemblée générale des stagiaires

B. LE CONSEIL ET LE COMITE EXECUTIF

1. Travaux du Conseil et du Comité Exécutif
2. Relations avec le Conseil Supérieur des Professions Économiques
3. Accès à la profession des personnes physiques
 - 3.1. Admission au serment
 - 3.2. Passerelles
4. Tableau des membres
5. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires

C. COMMISSION DE SURVEILLANCE

1. Sous-commission de Surveillance de l'Éthique de la Profession
2. Sous-commission de Contrôle Confraternité

D. DISCIPLINE

1. Composition de la Commission de Discipline et de la Commission d'Appel
2. Dossiers disciplinaires

E. COMMISSION DU STAGE

1. Composition
2. La réforme du stage
3. Contrats avec l'IEC
4. Travaux de la "Sous-Commission examen"
5. Approbation des conventions de stage
6. Refus d'agrément d'un maître de stage
7. Réduction et prolongation du stage
8. Modifications en cours de stage
9. Délivrance de certificats de fin de stage
10. Examen d'admission au stage
11. Examens de stage
12. Examen d'aptitude 2000
13. Entrée en stage et mouvements
14. Remerciements
15. Association des stagiaires
16. Réunion avec les professeurs
17. Réflexions sur l'examen d'aptitude
18. Décisions de jurisprudence de la Commission du stage
19. Discipline

A. ASSEMBLEES GENERALES



1. ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE DES MEMBRES

Assemblée générale du 28 avril 2000

L'assemblée générale ordinaire des membres s'est tenue, conformément à l'article 9 du règlement d'ordre intérieur, le vendredi 28 avril 2000 à Bruxelles. 126 membres personnes physiques et 47 membres sociétés ont assisté à la réunion. Par ailleurs, 19 membres avaient donné procuration.

L'assemblée observe une minute de silence à la mémoire des réviseurs honoraires décédés au cours de l'année 1999: Messieurs E.S. KIRSCHEN et F. BEYERS. Le Président rend un hommage particulier à l'éminent confrère E.S. KIRSCHEN.

En application du règlement d'ordre intérieur, 18 confrères ont été autorisés à porter le titre honorifique de leur profession: Paul P. BEHETS, Jozef BERGMANS, Jean-Marie DELAHAUT, Baudouin FALLON, Jean-François GRISARD, André LERICHE, Michel MASSART, Pierre PACQUE, Robert PEETERS, Olivier SATIN, Albert SLIM, Roger STASSIN, Raoul TILMONT, Willy TYSMANS, Michel C. VAES, Jozef VERHAEGEN, Adrianus VERNOOIJ, Albert VERSCHUREN. Le Président rend en particulier hommage à l'ancien Président, Paul P. BEHETS et aux confrères M. MASSART et M.C. VAES.

Il rend également hommage à des membres qui sont inscrits depuis 25 ans au tableau: messieurs Hubert BAERT, Roger BROOS, Boudewijn CALLENS, Bernard DAMMEKENS, Gérard DELVAUX, Guy FAINGNAERT, Robert-Henri FRANSOLET et Marc ROELS. Il se réjouit en outre de constater que les confrères E. BERTELS et J. DELFORGE sont inscrits au tableau depuis 30 ans.

Le Président demande au Directeur général sortant de l'Institut, M. Henri OLIVIER d'exposer les grandes lignes du rapport annuel 1999. Il évoque entre autres la réforme du stage, la collaboration interprofessionnelle, les activités réalisées dans le cadre du dossier de la dioxine, ainsi que les activités des commissions et groupes de travail de l'Institut.

Le Président donne ensuite la parole au Vice-Président de l'Institut, M. Ludo SWOLFS, qui traite de la problématique de l'indépendance du «contrôleur légal des comptes» qui suscite de nombreuses discussions sur le plan international. Le Vice-Président évoque en particulier les activités de la FEE et du *Committee on Auditing* de la Commission européenne en la matière. Il poursuit en évoquant les activités de la Commission éthique de l'IFAC, dont le Président, M. Jean-François CATS, est membre, ainsi que les discussions en cours au sein de l'*Independence Standards Board* aux Etats-Unis.

Le Président cède alors la parole au Secrétaire-trésorier, M. P.P. BERGER, qui présente et commente les comptes de l'exercice 1999 ainsi que le budget 2000.

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 Mme Josiane VAN INGELGOM. L'assemblée approuve également le projet de budget pour 2000.

En application de l'article 17 du règlement d'ordre intérieur, ont été élus:

- aux fonctions de membre effectif de la Commission d'appel au rôle francophone: les confrères P. COMHAIRE et B. THEUNISSEN;
- aux fonctions de membre suppléant de la Commission d'appel au rôle francophone: le confrère J.M. PIRLOT;
- aux fonctions de Commissaires: les confrères M. HOSTE et J. VAN INGELGOM.

Le Président M. Jean-François CATS évoque l'évolution de la profession et en particulier les relations entre l'IRE et l'IEC. L'allocution du Président est reprise dans le numéro 4/00 du Bulletin d'information.

Après avoir brièvement interrompu la séance, le Président accueille les invités.

Après avoir sincèrement remercié les invités, le Président rappelle que la profession a eu le privilège de bénéficier de l'aide précieuse de M. Henri OLIVIER pendant 22 ans au sein de l'IRE et qui en a exercé les plus hautes fonctions de direction générale. Avant le départ de M. Henri OLIVIER, qui assume la fonction de Secrétaire général de la Fédération professionnelle européenne, la FEE, depuis le 1^{er} janvier 2000, l'Institut a pris connais-

sance du bilan de ses actions au travers d'une étude de notoriété sur l'appréciation des utilisateurs des services des reviseurs.

Le Président annonce que cette étude est rendue publique au jour de l'assemblée générale du 28 avril 2000 et cède la parole à Madame I. MARIËN, associée de la société Interel Mariën, qui en présente les grandes lignes. Ces résultats sont repris de façon détaillée dans le numéro spécial du bulletin d'information des reviseurs d'entreprises 2000 que constitue le rapport annuel de synthèse 1999.

Le Président souligne ensuite que le résultat de l'étude a démontré que l'ensemble des professions comptables sont appréciées et qu'elles en sont redevables à M. Henri OLIVIER. Le Président donne la parole à M. Eric VAN MEENSEL et Mme Marie-Louise CORNÉLISSENS, qui ont collaboré avec M. Henri OLIVIER au sein de l'Institut et souhaitent lui rendre un vibrant hommage. Le Président les remercie pour leur contribution et reprend ensuite la parole et rend personnellement hommage à M. Henri OLIVIER.

Le Président cède ensuite la parole au Président du Conseil Supérieur des Professions Economiques, le Professeur KOEN GEENS.

Le Professeur K. GEENS commence par évoquer la question de la publicité réalisée par les professions libérales, notamment les règles relatives à la publicité comparative. Il examine ensuite l'application des règles de concurrence aux tarifs d'honoraires notamment. Il met également l'accent sur l'importance de l'évolution interdisciplinaire. Il rappelle les discussions relatives au *corporate governance* et constate la tendance au rapprochement entre les professions économiques et leurs Instituts. Il souligne enfin le rôle du reviseur dans la lutte contre la fraude et contre le risque de faillite.

2. ASSEMBLEE GENERALE DES STAGIAIRES

C'est également le 28 avril 2000 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.

Ont été élus comme membres du Comité exécutif:

- Pour le rôle francophone: Madame Cécile KOS, Messieurs Didier GORTEMAN et Stéphane ROSIER
- Pour le rôle néerlandophone: Mesdames Wendy SAMAN et Vicky GWOŚDZ, Monsieur LUC R. VAN DEN ABEELE.

B. LE CONSEIL ET LE COMITE EXECUTIF



1. TRAVAUX DU CONSEIL ET DU COMITE EXECUTIF

Au cours de l'exercice 2000, le Conseil s'est réuni douze fois en réunion ordinaire et une fois en réunion extraordinaire.

Le Comité Exécutif a tenu onze réunions au cours de l'exercice écoulé.

Les travaux du Conseil et du Comité exécutif sont décrits dans la première partie du présent Rapport annuel.

2. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

Au cours de l'exercice, le Conseil a échangé les documents suivants avec le Conseil Supérieur des Professions Economiques:

- copie de la convention avec l'Ordre français des avocats du Barreau de Bruxelles autorisant les réviseurs d'entreprises et les avocats à constituer ensemble une société de moyens, communiquée par le Conseil de l'IRE au Conseil Supérieur le 4 février 2000,
- demande d'avis sur un document du 7 janvier 2000 relatif au rôle du commissaire-réviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse, adressée par le Conseil de l'IRE au Conseil Supérieur le 11 février 2000,
- avis du Conseil Supérieur sur l'avis du Conseil de l'IRE du 7 janvier 2000 relatif au rôle du commissaire-réviseur face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse, communiqué par le Conseil Supérieur au Conseil de l'IRE le 29 mai 2000,
- documents relatifs aux opérations boursières, communiqués par le Conseil de l'IRE au Conseil Supérieur le 29 juin 2000,

- note de l'IRE sur le projet de recommandation européenne du 20 juillet 2000 relatif à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, communiqué par le Conseil de l'IRE au Conseil Supérieur le 19 octobre 2000.

3. ACCES A LA PROFESSION DES PERSONNES PHYSIQUES

3.1. Admission au serment

En 2000, 34 candidats ont terminé leur stage et ont participé avec succès à l'examen d'aptitude. Le Conseil, sur proposition de la Commission du stage a admis ces candidats à prêter serment.

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 2000, l'Institut a reçu un dossier d'expert-comptable auprès de l'IEC après avis conforme du Conseil de celui-ci.

Cette personne a été invitée à présenter un examen devant un jury composé de réviseurs d'entreprises et d'un membre de l'IEC.

Le jury francophone est composé de Messieurs A. KILLESSE, Président, H. FRONVILLE, Ph. GIGOT, B. DE GRAND RY, R. VAN CUTSEM et G. DELVAUX (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).

Trois candidats ont présenté l'examen devant le jury; deux candidats ont échoué et un candidat a réussi l'épreuve et a été admis au serment.

B. Passerelles de l'IRE vers l'IEC

- a) En 2000, le Conseil de l'Institut a analysé le dossier de six 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 2000, après avoir présenté un examen à l'IEC, quatorze réviseurs d'entreprises ont été admis au tableau de l'IEC.

Le Conseil rappelle que ne peuvent être analysés que les dossiers des personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises au moment de l'analyse du dossier.

- b) Un stagiaire-réviseur en exercice a souhaité bénéficier, conformément à l'article 2.1. de l'accord passerelle, de la procédure de passerelle entre l'IRE et l'IEC. La Commission du stage a émis un avis favorable pour que l'intéressé poursuive son stage auprès de l'IEC. Le dossier a été transmis à l'IEC.

3.2.2. Etrangers

Lors de l'année écoulée, deux candidats titulaires d'un titre équivalent à celui de réviseur d'entreprises à l'étranger ont présenté et réussi l'épreuve prévue à l'article 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises. S'agissant de ressortissants d'un Etat membre de l'Union européenne, leurs candidatures sont conformes aux règles prévues à l'arrêté royal de 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. Un candidat a échoué à cette épreuve.

En 2000, trois candidats titulaires d'un titre équivalent à l'étranger ont prêté le serment de réviseur d'entreprises en Belgique.

Plusieurs demandes de candidats étrangers sont parvenues à l'Institut sans que pour l'instant un dossier dûment en ordre n'ait été introduit à l'Institut.

4. TABLEAU DES MEMBRES

Décès

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès de nos confrères Hector BAILLY et Jacques ROSMEULEN. Au nom de la profession, il a transmis aux membres des familles respectives ses plus vives condoléances.

Démissions

En 2000, les confrères Hubert BERTELS, Jacques DEREUME, Engelbert J.W. FABRE, Henri KOWALSKI, Claude POURBAIX, André SMET et Maria VIRANCKEN 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 a également accepté la démission des confrères Marcel BELLEN, Christian BIELEN, Michel BOGAERTS, Jean Pierre DEJAEGHERE, Leen DELEY, Hans DE LOORE, Marcel DEPAEPE, Paul DETILLEUX, Hilde DE VIAENE, Katia D'HULSTER, Evelyne FAIDHERBE, Marie-Claire GUYETTE, Kurt HEENE, Marc LAMBIN, Mark LAUWERS, Nicolas SCHRAEPEN, Christian SOREL, Kurt SPAEPEN, Peter SUY, Raphaël TIMSONET, Godelieve VAN UTTERBEECK, Maria VERCAMMEN et Pascal WELLEMAN qui ont quitté la profession pour se consacrer à d'autres activités dans une entreprise. Le Conseil leur adresse ses meilleurs vœux de succès.

Omission temporaire de la liste

Le Conseil a approuvé la demande d'omission temporaire de la liste pour une durée d'au moins un an et de cinq ans au plus des confrères Nathalie GAYTANT, Kris GEYSLS, Brigitte NEUVILLE, Laurent VANDECASTEELE en Guy VANDERHAEGEN, conformément à l'article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur (introduit par l'arrêté royal du 12 mars 2000).

Inscriptions au tableau des membres

A. PERSONNES PHYSIQUES

Au cours de l'exercice écoulé, 39 nouveaux membres ont été enregistrés au tableau.

N°	Nom	Date de prest. serment
01858	ARNAUD Céline	04/04/2000
01876	BAELE Caroline	27/07/2000
01865	BONNEFOY-CUDRAZ Pierre-Hugues	26/04/2000
01853	BRUGGEMAN Peter	06/03/2000
01868	CATRY Veerle	27/04/2000
01852	CUPPENS Johan	01/03/2000
01870	DALLE Jean-Michel	31/05/2000
01860	DE BLIECK Caroline	25/04/2000
01846	de BONHOMME Olivier	02/02/2000
01866	DE CEUSTER Ann	26/04/2000
01878	DEDOYARD Noël	10/08/2000
01869	DIDIER Jean-Guy	10/05/2000
01859	FABRE Johan	04/04/2000
01849	FRAITURE Emmanuel	17/02/2000
01848	GODEFROIDT Jacky	10/02/2000
01867	GOOS Raf	26/04/2000
01875	LAURENT Jean	19/06/2000
01871	LELIE Jurgen	05/06/2000
01884	MARISSEN Marc	18/10/2000
01880	MERTENS Joris	04/09/2000
01882	NEYENS Evy	13/09/2000
01885	NICKS Isabelle	22/11/2000
01877	PLOMTEUX-VEKEMANS Pierre	03/08/2000
01850	POTEL Guillaume	23/02/2000
01857	ROUSERE Nicolas	09/03/2000
01881	SMOLDERS Ann	05/09/2000
01883	SNAUWAERT Erik	21/09/2000
01856	SWINNEN Nico	21/03/2000
01862	TELDERS Peter	25/04/2000

N°	Nom	Date de prest. serment
01855	TOUSSAINT Sonia	14/03/2000
01874	VAN BAVEL Alexis	08/06/2000
01851	VAN DEN ECKER Ronald	29/02/2000
01872	VAN HEMELRYCK Geert	05/06/2000
01854	VAN REMOORTERE Carla	06/03/2000
01845	VERSCHELDEN Peter	07/02/2000
01879	WEERTS Laurent	24/08/2000
01863	WELLENS Ilse	25/04/2000
01886	WEYDERS Stéphane	22/11/2000
01864	WILLEMSE Tom	25/04/2000

Tableau des membres au 31 décembre 2000

Nombre de reviseurs	au 31.12.1999	au 31.12.2000
TOTAL	989	994
dont au rôle néerlandophone	641	645
dont au rôle francophone	348	349

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 36 sociétés civiles professionnelles suivantes:

B 00403 – 2000: Burg. B.V.B.A. C. Bové, Bedrijfsrevisor

Maatschappelijke zetel: Plankenstraat 36/F, 1701 ITTERBEEK.
T 02/569.05.26.

B 00404 – 2000: Burg. B.V.B.A. CHARLES DE STREEL S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Moerbeziebomenlaan 23, 1170 BRUSSEL.
T 02/672.32.86 Fax 02/672.32.86.

- Siège social: avenue des Mûriers 23, 1170 BRUXELLES.
T 02/672.32.86 Fax 02/672.32.86.
- B 00405 – 2000: S.C.P.R.L. **DORTHU & Cie, Reviseurs d'entreprises**
Siège social: rue de Battice 111b, 4880 AUBEL.
T 087/68.66.83 Fax 087/68.62.77.
- B 00406 – 2000: S.C.P.R.L. **François FINET, Reviseur d'Entreprises**
Siège social: place de Ghlin 9, 7011 GHLIN.
T 065/84.30.84 Fax 065/84.30.85.
- B 00407 – 2000: Burg. B.V.B.A. **Marleen Theunis & C°**
Maatschappelijke zetel: Wingeweg 3, 3220 HOLSBEEK.
T 016/44.70.84.
- B 00409 – 2000: Burg. B.V.B.A. **Verbeurgt & De Smet**
Maatschappelijke zetel: Eikeldreef 14, 9830 ST-MARTENS-LATEM.
T 09/282.67.76 Fax 09/282.64.42.
- B 00410 – 2000: Burg. B.V.B.A. **DEBAEKE E. & C° S.C.P.R.L.**
Maatschappelijke zetel: Ruststraat 127, 1180 BRUSSEL.
T 02/374.55.82 Fax 02/375.16.38.
- B 00411 – 2000: Burg. B.V.B.A. **Louis Vercammen**
Maatschappelijke zetel: Ringstraat 1, 2560 KESSEL.
T 03/489.23.98.
- B 00412 – 2000: Burg. B.V.B.A. **Patrick Valckx**
Maatschappelijke zetel: Berg en Dal 3a, 2288 GROBBENDONK.
T 014/51.61.89 Fax 014/50.02.91.
- B 00413 – 2000: S.C.P.R.L. **Pierre DELWARDE & C°**
Siège social: avenue Leray 26, 7500 TOURNAI.
T 069/84.46.36 – 069/84.46.32
Fax 069/84.29.85.
- B 00414 – 2000: Burg. B.V.B.A. **JOHAN DE MOL**
Maatschappelijke zetel: Ten Houte 13, 1785 MERCHTEM.
T 052/37.05.33.

B 00415 – 2000: Burg. B.V.B.A. KRIS MEULDERMANS

Maatschappelijke zetel: Alfsberg 28, 2550 KONTICH.
T 03/457.68.71.

B 00416 – 2000: Burg. B.V.B.A. PVMD Bedrijfsrevisoren – Reviseurs
d'Entreprises S.C.P.R.L.

Maatschappelijke zetel: avenue des Pagodes 258, 1020 BRUSSEL.
T 02/268.58.33 Fax 02/268.60.23.

Siège social: Pagodenlaan 258, 1020 BRUXELLES.
T 02/268.58.33 Fax 02/268.60.23.

B 00417 – 2000: Burg. B.V.B.A. J.-B. RONSE DE CRAENE & C^o

Maatschappelijke zetel: Rendestede 31, 9400 DENDERWINDEKE.
T 054/32.92.60 Fax 054/32.55.25.

B 00418 – 2000: S.C.P.R.L. BENOIT DEFOURT, REVISEUR D'EN-
TREPRISES

Siège social: rue Colonel Montegnief 56, 1332 GENVAL.
T 02/354.74.20 – 02/354.12.27
Fax 02/354.74.20.

B 00419 – 2000: Burg. B.V.B.A. VAN CLEEF, MARTENS, BOLSENS
& C^o, Bedrijfsrevisoren

Maatschappelijke zetel: Amerikalei 35, 2000 ANTWERPEN 1.
T 03/237.65.60 Fax 03/237.07.14.

B 00420 – 2000: Burg. B.V.B.A. PETER COOX

Maatschappelijke zetel: Akkerstraat 34, 2540 HOVE.
T 03/454.16.34.

B 00421 – 2000: Burg. B.V.B.A. DIRK TIMMERMAN

Maatschappelijke zetel: Dorp 77, 2230 HERSELT-RAMSEL.
T 014/54.40.30.

B 00422 – 2000: Burg. B.V.B.A. Tony MOREELS Bedrijfsrevisoren

Maatschappelijke zetel: Durmen 283, 9240 ZELE.
T 052/45.11.96 Fax 052/45.06.14.

- B 00423 – 2000: Burg. **B.V.B.A. DE BIE & C°**
 Maatschappelijke zetel: Belgiëlei 73A/15, 2018 ANTWERPEN 1.
 T 03/239.02.98 Fax 03/239.02.98.
- B 00424 – 2000: Burg. **B.V.B.A. Marc Wauters Bedrijfsrevisor**
 Maatschappelijke zetel: Mosselbank 61, 9120 BEVEREN-WAAS.
 T 03/755.02.30.
- B 00425 – 2000: Burg. **B.V.B.A. Rudi BRAES**
 Maatschappelijke zetel: Stijn Streuvelsstraat 2, 2840 RUMST.
 T 03/844.72.18.
- B 00426 – 2000: **S.C.P.R.L. EMMANUEL GRAWEZ – Reviseur d'Entreprises**
 Siège social: rue d'Enhaive 69/108, 5100 JAMBES.
 T 081/33.00.90 Fax 081/33.00.99.
- B 00427 – 2000: **S.C.P.R.L. Pierre Sobet, Reviseur d'Entreprises**
 Siège social: rue d'Enhaive 69/108, 5100 JAMBES.
 T 081/33.00.90 Fax 081/33.00.99.
- B 00428 – 2000: Burg. **B.V.B.A. TOON KENNOF BEDRIJFSREVISOREN & C°**
 Maatschappelijke zetel: Keiberg 17/2, 9230 WETTEREN.
 T 09/366.08.61 Fax 09/366.08.58.
- B 00429 – 2000: Burg. **B.V.B.A. OPHOFF, BUYTAERT, VAN de VLIET en C°, Bedrijfsrevisoren**
 Maatschappelijke zetel: Sint-Laureiskaai 9, 2000 ANTWERPEN 1.
 T 03/232.24.39 Fax 03/232.42.23.
- B 00430 – 2000: **S.C.P.R.L. ANDRE PREUD'HOMME & C°**
 Siège social: chemin des Collers 46, 5100 WEPION (Namur).
 T 081/46.17.91 – 081/46.16.05
 Fax 081/46.16.05.
- B 00431 – 2000: **S.C.P.R.L. VICTOR COLLIN**
 Siège social: chaussée d'Enghien 40, 7060 SOIGNIES.
 T 067/34.08.52.

B 00432 – 2000: Burg. B.V.B.A. PETER BRUGGEMAN – BEDRIJFS-
REVISOR

Maatschappelijke zetel: Wanzelestraat 3, 9260 SCHELLEBELLE.
T 09/369.08.25 Fax 09/369.08.25.

B 00433 – 2000: Burg. B.V.B.A. BLOEMEN F. & C° Bedrijfsrevisoren

Maatschappelijke zetel: Gaschuisstraat 20, 2400 MOL.
T 014/32.36.64 Fax 014/32.36.64.

B 00436 – 2000: Burg. B.V.B.A. ROTTIERS & C° Bedrijfsrevisor

Maatschappelijke zetel: Groenstraat 214/7, 9300 AALST.
T 053/78.65.23.

B 00437 – 2000: Burg. B.V.B.A. Bedrijfsrevisor G. HERMANS

Maatschappelijke zetel: Dalialaan 28, 3191 HEVER.
T 015/61.59.07.

B 00438 – 2000: Burg. B.V.B.A. RIK NECKEBROECK

Maatschappelijke zetel: Langemunt 56, 9420 ERPE-MERE.
T 053/60.15.09.

B 00439 – 2000: Burg. B.V.B.A. GEERT VERSTRAETEN

Maatschappelijke zetel: Melkepoel 11, 3140 KEERBERGEN.
T 016/53.27.48.

Nombres de sociétés de révision inscrites:	au 31.12.99	au 31.12.00
---	----------------	----------------

TOTAL	335	361
-------	-----	-----

Forme: S.N.C.:	0	0
----------------	---	---

S.P.R.L.:	290	317
-----------	-----	-----

Soc. coop.:	45	44
-------------	----	----

Radiations du tableau

Les sociétés suivantes ont été omises du tableau en 2000:

- B00049 DELWARDE, DEBAEKE & C^o
- B00098 Raymond BUYTAERT, bedrijfsrevisor
- B00103 D. TRIEST
- B00114 GHYOOT, KOEVOETS, ROSIER & C^o
- B00197 FABRE & C^o, bedrijfsrevisoren
- B00282 Guy VAN HOYE
- B00301 MARC SMET
- B00308 Marcel DEPAEPE & C^o, Bedrijfsrevisoren
- B00347 DE KEYSER GEEROMS & C^o Bedrijfsrevisoren
- B00408 PETRA VAN SANDE, Bedrijfsrevisor

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 2000, le titre de réviseur honoraire à 5 membres ayant présenté leur démission.

- BERTELS Hubert, Dr. Laportalaan 38, 2500 LIER
- KOWALSKI Henri, rue Prés à la Cour 5, 4630 MICHEROUX
- POURBAIX Claude, Clos Saint Georges 5, 1150 BRUXELLES
- SMET André, Bosuil 67, 2100 DEURNE
- VRANCKEN Maria, Colenstraat 1, 3840 BORGLOON

C. COMMISSION DE SURVEILLANCE



Composition

Président: Monsieur Ludo SWOLFS

Membres de la Commission:

Sous-Commission de surveillance de l'Exercice de la Profession:

Monsieur F. CALUWAERTS (Président), messieurs G. DESMET, L. DE PUYSELEYR, M. DE WOLF, X. DOYEN, H. FRONVILLE, M. GHYOOT, F. SAMYN, P. STEENACKERS, R. VAN CUTSEM.

Sous-Commission de Contrôle Confraternel:

Monsieur R. VERMOESEN (Président), madame P. TYTGAT, messieurs A. DE CLERCQ, J. DE LUYCK, L. DEMESMAEKER (à partir du 19 mai 2000), M. LUYTEN, E. MATHAY, L. VAN COUTER.

11

Le Conseil de L'Institut des Réviseurs 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 réviseurs d'entreprises individuels comme sur le revisorat dans son ensemble.

Le Conseil a attribué cette fonction de surveillance à la 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 réviseurs 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 Révisorat et de l'Expertise Comptable (désormais dénommé le Conseil Supérieur des Professions Economiques).

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 entreprises, 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 une entreprise 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. Dans le cadre de cette étude, chaque reviseur a été prié, fin 2000, de transmettre certaines informations à l'Institut.

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. En l'an 2000, aucun dossier concernant les

faillites n'a été ouvert. Début 2001, la Sous-commission procédera cependant à une nouvelle sélection des dossiers à traiter concernant des entreprises déclarées en faillite lors du deuxième semestre de l'an 2000. Les sources des enquêtes peuvent être les annexes du Moniteur belge, la presse, les communications que les réviseurs sont tenus de faire à l'Institut, etc.

On trouvera, à la page suivante, un aperçu de l'origine des dossiers ouverts que la Sous-Commission de surveillance de l'Exercice de la Profession a traités pour la période 1998-2000.

Dossiers traités en 2000

En 2000, la Sous-Commission de surveillance de l'Exercice de la Profession a ouvert un total de 62 dossiers, dont 15 avaient été transmis par le Conseil et dont 39 trouvaient leur origine dans les informations communiquées par des entreprises, des réviseurs ou organes de surveillance.

L'examen du dossier débouche en grande partie sur une demande de communication du dossier de travail du réviseur concerné. La Commission a demandé aux réviseurs 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. Le réviseur d'entreprises doit ainsi, endéans un délai raisonnable, donner une réponse écrite aux questions qui lui ont été soumises par la Commission. Il est constaté que certains confrères répondent parfois tardivement ou seulement après plusieurs rappels. La Commission souhaite réduire dans l'avenir le délai de réponse en vue d'une réaction accélérée ou d'une clôture plus rapide des dossiers.

Agissant ainsi, la Commission poursuit également un objectif pédagogique visant à améliorer la qualité du travail revisoral.

Dans cette optique, la Commission a entamé en l'an 2000 une procédure de *coaching* par laquelle un réviseur d'entreprises est guidé par un autre réviseur lors de l'exécution de ses activités professionnelles, sous la supervision d'un membre de la Commission, et ce afin d'améliorer la qualité de ses prestations et l'organisation de son cabinet.

**ORIGINE DES DOSSIERS OUVERTS A LA COMMISSION
DE SURVEILLANCE DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION**

	1998	1999	2000
ANALYSES TECHNIQUES			
I. Conseil			
Procureur Général	-	-	1
Conseil Supérieur	-	-	-
Tribunaux	-	-	-
Contrôle confraternel	30	7	13
Autres	5	5	1
Total	35	12	15
II. Information			
Plaintes	4	4	5
Demandes/Communications			
- clients	17	28	23
- reviseurs	13	13	10
Organes de surveillance	3	2	-
Total	37	47	38
III. Analyses systématiques			
Mandats sociétés de bourse	-	-	-
<i> Sous-total</i>	72	59	53
SUIVI ADMINISTRATIF			
IV. Sources publiques			
Cd-rom	48	59	-
Annexes Moniteur belge	6	-	-
Presse	2	9	-
Total	56	68	-
V. Sources propres à la Commission			
Communications annuelles et déclarations de mandats	3	2	5
Autres commissions	1	-	-
Correspondance avec l'Institut	1	-	3
Divers	1	2	-
Total	6	4	8
<i> Sous-total</i>	62	72	8
Total général	134	131	62

L'examen du dossier doit permettre à la Commission de transmettre, le cas échéant, le dossier au Conseil de l'Institut qui décidera éventuellement de son renvoi devant les instances disciplinaires.

Durant l'année 2000, la Sous-commission a invité 17 réviseurs à un entretien à l'Institut; elle a également transmis 2 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.

	1998	1999	2000
Dossiers ouverts	134	131	62
Confrères invités	34	35	17
Visites aux cabinets	1	1	4
Transmis au Conseil	7	8	2

2. SOUS-COMMISSION DE CONTROLE 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 7 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 réviseur d'entreprises ayant le pouvoir de signature devra faire l'objet d'un contrôle confraternel par un réviseur désigné au moins une fois tous les cinq ans.

Pour 1999, une liste a été établie reprenant 199 réviseurs dont 171 ayant la signature et 28 réviseurs collaborateurs et employés. Pour l'année 2000, cette liste reprend 156 réviseurs, dont 135 ayant la signature et 21 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 2000 à assister à une demi-journée de formation organisée à l'Institut. Cette demi-journée fut organisée le 20 juin 2000. 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) et a actualisé ce guide de contrôle confraternel pour l'an 2000. La Commission de Contrôle Confraternel avait également l'intention de faire appel, à partir de l'an 2000, à la compétence des réviseurs désignés, sur la base de certaines reconnaissances et expériences, en fonction du caractère spécifique des cabinets à contrôler. Elle a également décidé que lors du contrôle confraternel, une attention particulière devra être consacrée aux observations formulées lors du précédent contrôle confraternel.

Le contrôle confraternel au sein d'un cabinet est effectué par un ou plusieurs réviseurs désignés qui agissent en collège. La Commission de Contrôle Confraternel suit de près le déroulement des contrôles confraternels afin de pourvoir, le cas échéant, au remplacement d'un réviseur désigné.

Fonctionnement

La Commission de Contrôle Confraternel examine les rapports que lui transmet le réviseur 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 réviseur 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 réviseur désigné, ce dernier pouvant éventuellement être invité à l'Institut pour une conversation complémentaire. Dans certains cas, le réviseur contrôlé est invité à un entretien à l'Institut, afin de permettre à la Commission d'apprécier à leur juste valeur les observations formulées par le réviseur désigné.

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 réviseur 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 réviseur 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;
- lorsqu'il est constaté que le nombre d'heures prestées dans le cadre du contrôle des dossiers des commissaires est largement inférieur au nombre habituel, ou qu'il existe un manque manifeste de dossiers, le Conseil transmet systématiquement ces constatations à la Commission de surveillance pour un examen approfondi;
- dans quelques rares cas, le Conseil demande au Président d'inviter le réviseur contrôlé pour avoir avec lui une conversation sur ses activités révisorales futures.

La Commission a encore affiné le suivi administratif des dossiers dans un souci d'agir à temps et adéquatement et d'effectuer les contrôles confraternels dans un délai raisonnable.

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 des 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'orga-

nisation appropriée du cabinet de réviseurs 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.



II

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 2000 à l'élection de deux membres effectifs de la Commission d'appel francophone, à savoir les confrères Paul COMHAIRE et Baudouin THEUNISSEN. Le confrère J.M. PIRLOT a été élu en tant que membre suppléant de la Commission d'appel francophone.

2. DOSSIERS DISCIPLINAIRES

0109/95/F

Un réviseur radié par la Commission de discipline pour avoir ignoré les interdictions de participer à la gestion et de représenter des entreprises (rapport de l'IRE 1995, p. 184) a interjeté appel auprès de la Commission d'appel. Pour un motif de procédure, la Commission d'appel a renvoyé de toute poursuite le réviseur (voir rapport de l'IRE 1996, p. 190).

La Commission d'appel avait constaté que le Président de l'Institut, qui avait précédemment introduit une plainte contre le réviseur concerné, était présent au moment où le Conseil unanime décida le renvoi du dossier devant les instances disciplinaires.

Par le fait que le reviseur concerné avait eu «l'impression» de n'avoir pas été entendu par un tribunal impartial au sens de l'article 6, § 1^{er}, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la Commission d'appel avait annulé la procédure et renvoyé le confrère de toute poursuite.

Le Conseil de l'Institut ne pouvant admettre ce raisonnement, s'est pourvu en cassation argumentant que le Conseil ne pouvait en aucune façon être considéré comme un Tribunal, mais tout au plus intervenir comme une sorte de procureur. La compétence de décision finale appartient en effet seulement aux instances disciplinaires.

La Cour de Cassation a prononcé la nullité de la décision de la Commission d'appel et renvoyé l'affaire devant un commission autrement composée (le motif: voir Rapport de l'IRE 1997, p. 184).

La Commission d'appel autrement composée dit non fondée quelques faits, mais confirme la décision déferée en tant qu'elle a dit établie l'infraction reprochée à l'appelant du chef du fait B:

«Attendu qu'il est reproché à l'appelant (X) le fait d'avoir «été désigné par acte notarié du 19.9.1993 comme mandataire spécial (de la société (Y)) pour accomplir une série d'actes commerciaux, document qui a servi à M. (X) pour la récupération de créances en Sicile»;

Qu'à bon droit et par des motifs que la Commission d'appel adopte, la Commission de discipline a considéré:

- *que l'interprétation que l'actuel appelant (commissaire réviseur de la SA (Y) depuis sa création le 21.5.1990) entendait voir donner à la procuration du 10.9.1993 était inconciliable avec ses termes et qu'elle constituait bien un mandat spécifique destiné à lui permettre de procéder à la récupération d'une créance de la SA (Y) sur une société sicilienne;*
- *que les pièces versées aux débats n'accréditaient pas la version de l'appelant quant à l'usage restreint qu'il prétendait avoir fait de cette procuration authentique;*
- *qu'il est établi qu'il s'est effectivement occupé de la récupération de la créance en question, en exécution du mandat spécial conféré par la SA, laquelle lui a d'ailleurs versé des avances de frais qu'il a utilisées pour financer cette récupération et défrayer les tiers qui y étaient intervenus.*

Attendu en effet que:

- *les termes clairs et précis de la procuration authentique donnaient pouvoir à l'appelant de percevoir en lieu et place de sa mandante, la SA (Y), toutes sommes dues par tout débiteur de celle-ci «et particulièrement en Sicile», mission dépassant celle de vérification du caractère récupérable de cette créance;*
- *dans le cadre de ses déplacements en Sicile, l'appelant muni de la procuration a négocié seul une convention de remboursement échelonné de la dette du client sicilien de la SA (Y);*
- *l'appelant a posé des actes ne pouvant s'analyser autrement que comme des actes de gestion du litige né du recouvrement de la créance susdite, soit directement, soit en chargeant divers «récupérateurs» d'obtenir, moyennant commissions, le paiement du débiteur.*

Que les agissements de l'appelant ont outrepassé la simple collecte d'éléments probants par des procédés normaux de validation, tels que la confirmation auprès de tiers, destinés à forger son jugement sur l'existence d'une créance récupérable;

Attendu que la circonstance que l'appelant n'aurait effectivement pas perçu d'honoraires de récupération, outre qu'elle n'est pas certaine au vu des pièces du dossier, demeure en tout hypothèse irrelevante dès lors qu'il apparaît qu'une commission de ce type était prévue;

Que le mandat conféré le (...) par la SA (Y) au sieur (Z) est postérieur à la décision de l'appelant de «renoncer à (s)'occuper de ce litige» (...) en sorte que cet élément n'infirmes nullement les pertinentes considérations de la décision dont appel;

Attendu que, des considérations qui précèdent, il suit que l'appelant a organisé le recouvrement d'une créance d'un de ses clients et que le fait reproché contrevenant aux dispositions des articles 9 de l'AR du 16.3.1957 et 12 § 2 de l'arrêté royal du 10.1.1994 est ainsi établi (...).»

La Commission d'appel inflige au reviseur d'entreprises [X] du chef du fait B la peine de la suspension d'une durée de six mois.

0145/98/F

Le Conseil reproche à M. [X], reviseur d'entreprises, d'avoir, en sa qualité de liquidateur d'une SA, enfreint l'article 187 des lois coordonnées sur les

sociétés commerciales (L.C.S.C.) lui imposant d'établir et de déposer chaque année les comptes annuels et d'avoir ainsi manqué à ses obligations professionnelles au sens de l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil a renvoyé le reviseur devant la Commission de discipline.

La Commission de discipline inflige au reviseur la peine de l'interdiction de poursuivre sa mission de liquidation de la SA et d'accepter tout mission à laquelle s'appliquent les articles 179 à 188 des L.C.S.C.

Les arguments sont les suivants:

- Attendu que M. (X) ne propose aucune règle de droit ou de technique comptables dont il pourrait être déduit qu'en raison de la contestation relative à la créance de la (banque), telle qu'il la décrit, les comptes annuels de la S.A. (Y) en liquidation n'auraient pu être établis sans constituer des faux bilans;

Qu'en effet, dès lors que la créance de la (banque) avait, sur base du dernier extrait de compte, été inscrite au passif des comptes de la société en liquidation, conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, cette écriture, en tant que telle, était définitive;

Qu'elle ne constituait donc d'aucune façon un obstacle à ce que soit effectuée la balance desdits comptes en vue de l'établissement des comptes annuels en conformité avec l'article 5 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises;

Que la circonstance que M. (X), en sa qualité de liquidateur, ait eu des doutes quant à l'affectation de la somme dont le compte de la société auprès de la (banque) a été débité et qu'il ait dès lors estimé possible ou probable que cette somme ait été prélevée par l'un des actionnaires, avec l'assentiment éventuel de la (banque), est à cet égard sans incidence;

Qu'en effet, cette circonstance, eût-elle été établie, n'eût eu d'autre conséquence que de générer, dans le chef de la société de liquidation, une créance éventuelle en remboursement à l'égard du ou des actionnaires bénéficiaires de l'opération, voire une créance de dommages et intérêts à l'égard de la banque – à supposer établie aussi une faute dans le chef de celle-ci – mais ne pouvait d'aucune manière affecter les comptes annuels de la société, puisqu'une compensation dans les comptes entre une dette et une créance est interdite (article 6 de l'arrêté royal précité du 8 octobre 1976);

Que dans le compte relatif aux résultats de la liquidation, à soumettre annuellement à l'assemblée générale, une telle créance éventuelle à recouvrer, devait, le cas échéant, faire l'objet d'un chapitre particulier (article 1359 du Code judiciaire);

Attendu d'autre part, que l'insuffisance de trésorerie de la société en liquidation au regard des honoraires et frais relatifs à l'établissement et au dépôt des comptes annuels, n'est pas de nature à exonérer M. (X) de l'exécution de ses obligations légales de liquidateur;

Attendu par conséquent, que M. (X) ne justifie pas l'impossibilité dans laquelle il prétend s'être trouvé d'établir et de déposer les comptes annuels de la S.A. (Y) en liquidation;

Que les faits qui lui sont reprochés par le Conseil de l'Institut dans son rapport à la Commission de discipline sont donc établis;

(...)

Qu'au cours de l'audition de M. (X) par la Commission de discipline, il est apparu que la disparition, (...) de la circonstance qu'il invoquait comme constituant un obstacle à l'établissement et au dépôt des comptes annuels de ladite société, a été sans effet sur sa carence sur ce point, puisqu'il s'est maintenu dans cette situation pour un autre motif, à savoir l'impossibilité d'en faire supporter les honoraires et les frais, soit par la société en liquidation, faute d'actif en caisse, soit par ses actionnaires, apparemment peu solvables et avec lesquels il avait d'ailleurs, à un moment donné, interrompu toute relation;

Que pourtant, ainsi qu'il a déjà été exposé ci-dessus, la situation pécuniaire de la société en liquidation n'exonère pas M. (X) de l'exécution de ses obligations de liquidateur, imposées par l'article 187 L.C.S.C.;

Que d'autre part, M. (X), entendu une première fois par la Commission de discipline (...) n'a pas mis à profit la remise qui lui a été accordée pour entamer cette exécution, mais entend attendre pour ce faire que les actionnaires acceptent de prendre à leur charge les honoraires et frais liés à l'établissement et au dépôt des comptes annuels depuis la mise en liquidation;

Que dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'accorder à M. (X) une nouvelle surseance.

(...)

Attendu que les faits retenus à charge de M. {X} constituent des manquements dans l'exercice de sa mission de liquidateur de la S.A. {Y} (compatible avec les missions de réviseur d'entreprises), et justifient par conséquent qu'une peine disciplinaire lui soit infligée par application de l'article 19bis, 1° de la loi du 22 juillet 1953:

Qu'il s'agit en l'espèce de manquements volontaires, absolus et successifs, sans discontinuité pendant neuf ans;

Que d'autre part, les circonstances invoquées par M. {X} pour tenter de justifier l'impossibilité prétendue dans laquelle il se serait trouvé d'établir les comptes annuels prévus par la loi, desquelles il ressort qu'il n'a tenu aucun compte de règles élémentaires en matière de comptabilité et de comptes annuels des entreprises, voire de comptes de liquidation, jettent sur sa bonne foi un doute d'autant plus certain qu'il n'a pas entrepris de remédier à ses manquements après la disparition desdites circonstances, le motif réel de ses manquements apparaissant dès lors être d'ordre pécuniaire;»

0147/98/N

Un réviseur d'entreprises interjette appel contre une décision de la Commission de discipline, qui l'a condamné à une suspension de quinze jours. L'intéressé avait, en qualité de commissaire-réviseur, émis un rapport sans réserves à l'égard d'une société qui a été déclarée en faillite peu de temps après. D'après la Commission de discipline, il ressort de ses documents de travail qu'il n'a pas évalué, ni de façon adéquate, ni de façon approfondie, une série de risques d'atteintes à la continuité.

La Commission d'appel a déclaré la requête d'appel contre la décision de la Commission de discipline recevable mais non fondée pour les motifs suivants:

«2. – Considérant que le rapport de gestion des administrateurs concernant l'exercice 01.01.96-30.06.96 de (la société X) fait état de la fusion par absorption de {X} par la société Y), prenant cours le 01.07.96;

Que le rapport des commissaires établi au 30 juin 1996 par le réviseur d'entreprises concerné concernant ladite période est donc manifestement le rapport visé à l'article 174/13 L.C.S.C. et non pas le rapport semestriel dont il est question à l'article 64sexies L.C.S.C.;

Que l'article 174/13 des L.C.S.C. dispose:

«Art. 174/13 (inséré par la loi 1993-06-29/30, art. 1,009; ED: 01-10-1993) Les comptes annuels de la société absorbée pour la période comprise entre la date de clôture du dernier exercice social dont les comptes ont été approuvés et la date visée à l'article 174/2, § 2, e, sont établis par les organes d'administration de cette société, conformément aux dispositions des présentes lois coordonnées qui lui sont applicables.

Ils sont soumis aux actionnaires ou associés de la société absorbante suivant les règles applicables à cette dernière pour ses comptes annuels.

Sous réserve de l'article 174/15, les actionnaires ou associés de la société absorbante se prononcent sur la décharge des organes d'administration et de contrôle de la société absorbée.»

Qu'il convient de souligner que les comptes annuels de la société absorbée pour la période comprise entre la date de clôture du dernier exercice social dont les comptes ont été approuvés et la date visée à l'article 174/2, § 2, e, constituent des comptes annuels qui doivent être établis conformément aux dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

3. – Considérant qu'il ressort d'une vérification des dossiers de travail, produits par l'intéressé, qu'aucun document ne fait référence à un examen de la continuité d'exploitation de la société concernée;

Qu'un examen bien ciblé, précis et argumenté de la continuité était cependant nécessaire, compte tenu de l'opération de fusion envisagée;

Que l'intéressé ne conteste pas ne pas avoir été attentif aux immobilisations incorporelles, comme a pu le constater la Commission de discipline;

Que dès lors en infraction avec l'article 15 du règlement de déontologie, il a délivré une certification se fondant sur une opinion qu'il ne s'était pas forgée sur la base de travaux de révision ciblés et soigneusement mis en œuvre;

Considérant qu'il y a lieu d'observer que le crédit de la {banque Z} daté du 21 septembre 1995, soit près d'un an avant la rédaction du rapport;

Que ni la lecture de la lettre du 17 novembre 1997, comme une explication a posteriori de la faillite de la S.A. {X}, ni les événements par définition inconnus survenus après le 20 août 1996, n'affectent en rien la certification non fondée comme il a été rappelé ci-dessus;

4. – *Considérant que le premier juge a estimé à raison que la construction relative à la participation croisée entre les sociétés (X) et (Y) a donné lieu à une situation d'infraction à l'article 52sexies, § 2, des L.C.S.C.;*

Que cette situation aurait dès lors dû être mentionnée dans les annexes aux comptes annuels au 30 juin 1996, de sorte que la mention, dans le rapport des commissaires, concernant l'absence d'infractions à la législation en vigueur, viole l'art. 3.8. des normes de révision;

5. – *Considérant que l'attitude globale de l'intéressé témoigne d'un manque de soin, voire d'un manque d'indépendance comme l'avait d'ailleurs également constaté à raison le premier juge;*

6. – *Considérant qu'il faut constater, pour ce qui est du niveau de la sanction, que l'intéressé a failli à ses obligations professionnelles dans l'exercice de sa mission de réviseur d'entreprises et des travaux y afférents;*

Qu'il est évident qu'il n'a pas accompli les diligences requises;

Qu'on ne peut qu'être frappé par le fait qu'à l'occasion de sa défense devant la Commission de discipline, il continue à défendre des positions erronées;

Qu'en ces circonstances, un avertissement ni même une réprimande ne suffiront à faire prendre conscience à l'intéressé de ses obligations professionnelles et surtout du fait que sa manière de prendre à la légère un rapport légal informe mal, surtout les tiers, lecteurs de son rapport, voire peut les induire en erreur;

Que d'autre part, les infractions constatées ne semblent pas avoir été en soi les causes de la faillite, ou des dommages importants pour les tiers, si bien qu'une courte suspension, durant quinze jours, telle qu'infligée par le premier juge, suffit.» (traduction)

La Commission d'appel confirme dès lors la décision attaquée et prononce la suspension de quinze jours.

0149/99/F

Le réviseur d'entreprises radié par la Commission de discipline pour avoir ignoré diverses invitations de la Commission de Discipline concernant d'importants retards dans le paiement des cotisations à l'Institut, de chèques non couverts et du paiement par le biais de sociétés qui n'étaient pas des sociétés de réviseurs, a saisi la Commission d'appel.

La Commission d'appel substitue la peine de la radiation par une suspension pour un terme d'un mois pour les motifs suivants:

«Attendu que M. {X} s'insurge contre la décision de la Commission de discipline qui lui inflige la peine de la radiation pour avoir manqué aux dispositions de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 qui énonce que le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales;

Qu'en l'occurrence il est reproché à M. {X}:

1. de n'avoir pas donné suite

a. au courrier (...) du Président de l'Institut qui l'interpellait à propos de l'émission, au titre de paiement de cotisations de l'année 1998, de deux chèques non provisionnés par une société {Y} n'ayant pas la qualité de réviseur d'entreprises;

b. au courrier (...) du Président de l'Institut qui l'invitait à se présenter devant la Commission de surveillance de l'exercice de la profession le (...) pour être entendu au sujet du dossier {Z}, ni à celui du directeur général adjoint du (...) qui lui proposait la date de remplacement du (...), M. {X}, par appel téléphonique du (...), ayant fait savoir qu'il résidait en France et ne pouvait se présenter devant la Commission de surveillance à la date initialement proposée du (...);

2. d'avoir par son attitude rendu «difficile, même impossible» la tâche de surveillance dont la Commission précitée est chargée au nom de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Attendu que, devant la Commission d'appel, M. {X}, qui ne conteste plus la compétence des instances disciplinaires de l'Institut, reconnaît la matérialité des faits qui lui sont reprochés (...);

Que toutefois M. {X} estime que la peine que lui inflige la Commission de discipline est «anormalement lourde» et sollicite la Commission d'appel d'«adapter la sanction à la gravité des faits reprochés» à propos desquels il fait valoir les circonstances ci-après en manifestant la volonté réelle de s'amender;

Attendu qu'il ressort du dossier déposé par M. {X};

(...)

Que ce rapport mentionne notamment que M. (X) exerce seul ses activités et que les prestations de secrétariat sont exercées par du personnel du (Y), société pour laquelle il effectue d'importantes prestations et qui est «une société fiduciaire hautement spécialisée dans la tenue de comptabilité et conseils auprès de nombreuses ETUDES NOTARIALES du pays»;

Que, sans être dénié, M. (X) allègue que les actionnaires de la société (Y), qui émit les chèques litigieux, sont ses deux fils;

(...)

3. Que M. (X) informa le Président de l'Institut le (...) que, (...) son état de santé se dégradant, son activité professionnelle était «assez réduite» et qu'il n'était plus titulaire d'aucun mandat;

(...)

Attendu que M. (X) a adressé à l'Institut (...) un chèque d'une valeur de 12.000 frs, en remplacement des deux chèques litigieux, pour le paiement des cotisations du premier semestre 1998 (fixe 10.000 frs et variable acompte 2.000 frs.); que rien ne démontre que ce chèque de remplacement n'était pas provisionné;

Que si les chèques litigieux furent émis par la société (Y) et adressés à l'Institut (...) sous la signature du fils de M. (X), il est plausible que ce dernier ait agi d'initiative en l'absence de son père, M. (X), et en omettant de s'assurer de l'existence d'une provision;

Attendu que si les reproches formulés à l'égard de M. (X) sont fondés et méritent d'être sanctionnés, les circonstances précisées laissent apparaître que la peine infligée par la Commission de discipline est disproportionnée à la gravité des faits, d'autant que M. (X) n'a jamais eu à répondre d'un quelconque comportement disciplinaire et que, présentant des excuses, il est disposé à répondre à toute investigation que l'Institut jugerait utile de mener pour s'assurer que les relations qui existent entre lui et la société (Y) sont compatibles avec la qualité de réviseur d'entreprises;»

0153/99/F

Le Conseil a renvoyé devant la Commission de discipline le dossier d'un réviseur d'entreprises qui avait omis de soumettre les comptes annuels de sa société de révision à l'assemblée générale (violation de l'article 201, 3^{quater} L.C.S.C.).

En outre, ladite société est gravement surendettée, ce qui porterait atteinte à l'honorabilité d'un membre de l'Institut et aux garanties d'indépendance. Les comptes annuels de la société pour les exercices clôturés les 30 juin 1995, 1996 et 1997 reflètent cet état de surendettement mais ils n'ont été déposés ensemble que le 8 juillet 1998 (de nouveau une violation de l'article 201, 3^o quater L.C.S.C.).

La Commission de discipline inflige au reviseur la peine de la radiation. Le reviseur a introduit un recours en appel. Le dossier est actuellement à l'Instruction auprès de la Commission d'Appel.

0154/00/N

0154bis/00/N

Un reviseur a été désigné en qualité de commissaire-reviseur dans une entreprise, sur la base d'une offre. Le Conseil a constaté, sur la base d'une instruction menée pour les diverses offres introduites, que l'indemnité annuelle globale qui a été proposée par le reviseur désigné était d'environ 20 % inférieur à la moyenne de toutes les offres introduites, ce qui paraît anormalement bas et en réalité totalement insuffisant.

La société de révision à laquelle le reviseur concerné appartient, et les entités avec laquelle la société de révision se trouve dans un lien de collaboration, semblent en outre facturer de très importants services à cette même entreprise.

D'après le Conseil, tant le reviseur concerné que la société de révision à laquelle il appartient ont commis trois infractions:

- «1^o Infraction: méconnaissance de l'article 23 de l'A.R. du 10 janvier relatif aux obligations du reviseur d'entreprises.
- 2^o – infraction: méconnaissance de l'obligation prévue à l'article 18 ter, § 1, 4^o de la loi du 22 juillet 1953 portant création d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises, compte tenu également des dispositions des articles 11 et 26 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du reviseur d'entreprises.
- 3^o – infraction: méconnaissance des articles 8, 11, 12 § 3 et 14 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du reviseur d'entreprises».

Le dossier est introduit auprès de la Commission de discipline.

0155/00/N

0155*bis*/00/N

Suite à une plainte, introduite par un client du réviseur, le Conseil a ouvert une enquête relative à l'exécution par le réviseur de la mission de commissaire dans l'entreprise concernée. Lors de cette enquête, le Conseil a constaté de graves manquements professionnels dans le chef du réviseur d'entreprises (rapport non convenable, problèmes avec les dossiers de travail, ...). Le Conseil est également d'avis que le réviseur a un manque d'indépendance, dans la mesure où des sociétés de l'environnement proche du réviseur concerné interviennent et fournissent des services là où il devra ultérieurement établir lui-même le rapport de commissaire.

Le Conseil a transmis ce dossier à la Commission de discipline.

E. COMMISSION DU STAGE



1. COMPOSITION

La Commission du stage est composée:

- du Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Monsieur Jean-François CATS, reviseur d'entreprises;
- du Président suppléant, Monsieur André KILLESSE, reviseur d'entreprises;
- de deux membres du Conseil, Messieurs Boudewijn CALLENS et Georges HEPNER, reviseurs d'entreprises;
- d'un membre suppléant du conseil Monsieur Pierre STEENACKERS, reviseur d'entreprises;
- de trois membres extérieurs, Madame Vinciane MARICQ, Messieurs Daniel VAN CUTSEM et René VAN ASBROECK, reviseurs d'entreprises;
- d'un membre suppléant, Monsieur Patrick VAN IMPE, reviseur d'entreprises;
- d'un expert technique, Monsieur Jacques TISON, reviseur d'entreprises.

Elle a tenu 11 séances en 2000.

2. LA RÉFORME DU STAGE

L'année 2000 a vu se concrétiser les décisions prises en vue de réformer le déroulement du stage des candidats reviseurs d'entreprises. L'un des buts poursuivis est de plus responsabiliser les stagiaires (voir Rapport Annuel 1999, pp. 48-50).

En vue d'assurer au candidat stagiaire un stage de qualité, la Commission du stage a poursuivi en détail l'analyse du profil des maîtres de stage.

La date de début du stage est fixée dorénavant au 1^{er} juillet.

Les séminaires sont facultatifs, à moins que la Commission du stage n'estime utile que le stagiaire échouant aux examens ne participe à ceux-ci.

Les séminaires de stage sont organisés au cours des mois de mai et juin.

Les examens de stage peuvent être présentés annuellement au mois de septembre ou octobre. Le stagiaire décide quand il souhaite présenter les examens en cours de stage et ceux qu'il souhaite présenter.

L'examen d'aptitude comprend en plus de l'épreuve écrite et orale, la rédaction d'un travail critique dont le thème est choisi par le stagiaire parmi les sujets proposés par la Commission du stage.

Le stagiaire veillera à remplir un journal de stage dont le modèle a été remanié et est disponible sur le site internet de l'Institut.

3. CONTACTS AVEC L'IEC

La Commission du stage a entretenu divers contacts avec l'Institut des Experts-Comptables et des Conseillers Fiscaux sur la possibilité d'organiser un examen d'entrée et une partie du stage en commun. Les contacts se poursuivront à l'avenir.

11

4. TRAVAUX DE LA «SOUS-COMMISSION EXAMENS»

La Sous-commission examens a poursuivi ses travaux au cours de l'année écoulée. Elle s'est réunie une fois en 2000. Celle-ci a eu pour objet d'analyser le contenu des questions d'examen. En outre, 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.

5. APPROBATION DES CONVENTIONS DE STAGE

La Commission du stage a approuvé 158 conventions en 2000 (123 néerlandophones et 35 francophones).

Au 31 décembre 2000, l'Institut comptait 341 stagiaires.

6. REFUS D'AGRÈMENT D'UN MAÎTRE DE STAGE

Le Président de l'Institut a adressé en date du 15 octobre 1999 une lettre circulaire pour informer les confrères de la procédure d'analyse du profil d'un maître de stage.

Tel que mentionné dans le Rapport Annuel 1999 (page 48), le profil d'un maître de stage sera analysé dans le détail lorsque le cabinet, sur base de la dernière déclaration annuelle, ne dispose pas de 5000 heures de missions révisorales. Dans ce cas, les principes seront que le cabinet devra offrir au moins 1500 heures de missions révisorales par réviseur (associé ou collaborateur) et les heures de missions révisorales devront être constituées d'au moins 50 % de missions permanentes. Pour les cabinets disposant de plus de 5000 heures, la Commission du stage effectuera une analyse au cas par cas.

Ces mesures sont motivées par le fait que certains cabinets pourraient ne pas avoir suffisamment d'activités révisorales ou de missions révisorales suffisamment diversifiées pour former un stagiaire.

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 fasse sous la conduite de deux maîtres de stage.

Le refus d'admission d'un confrère souhaitant devenir maître de stage est susceptible d'un recours devant la Commission d'appel dans un délai de 30 jours (art. 18, al. 2, et 21, § 2, de la loi de 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

Dans le courant de l'année 2000, deux dossiers d'admission au stage ont été refusés car trop peu de missions révisorales pouvaient être offertes au stagiaire. La Commission du stage a estimé qu'un cabinet disposant de moins de 1500 heures de missions révisorales ne répondait pas aux critères fixés.

Les maîtres de stage concernés ont été invités à s'entretenir avec la Commission du stage sur la possibilité d'encadrer valablement un stagiaire.

La déclaration annuelle que chaque confrère a l'obligation d'introduire auprès de l'Institut éclaire la Commission du stage dans l'analyse du profil du maître de stage sur base des critères fixés ci-dessus. Certains confrères en défaut d'avoir rentré leur déclaration annuelle, ont été invités à introduire leur déclaration annuelle afin de permettre à la Commission du stage de prendre position sur l'admission au stage de certains candidats.

7. RÉDUCTION ET PROLONGATION DU STAGE

7.1. Réduction du stage

Aucune personne n'a bénéficié d'un stage réduit en 2000.

7.2. Prolongation du stage

73 stagiaires ont été sanctionnés par une prolongation de 6 mois de leur stage pour remise tardive de leur journal de stage.

11

8. MODIFICATIONS EN COURS DU STAGE

8.1. Radiation

L'article 25, alinéa 4, de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 prévoit que:

«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, 75 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.

8.2. Changement de maître de stage

En 2000, 15 demandes de changement de maître de stage ont été approuvées.

8.3. Suspension de stage et démission

Au cours de l'année écoulée, 100 stagiaires ont souhaité interrompre leur stage ou démissionner de leur stage.

8.4. Stage à l'étranger

Au cours de l'année écoulée, un stagiaire 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 précisé que le stage à l'étranger est accepté par la Commission du stage après que celle-ci en ait été informée et 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 ses activités;
- que le maître de stage belge reste responsable de son stage.

La Commission du stage doit être informée du souhait d'effectuer une partie du stage à l'étranger six semaines avant le début du stage à l'étranger tant par le confrère à l'étranger, que par le maître de stage en Belgique ainsi que par le stagiaire. Le confrère belge donnera les garanties voulues sur les compétences du collègue étranger. Le confrère étranger adressera également une «*comfort letter*» dans le délai mentionné ci-dessus.

8.5. Reprise du stage

13 stagiaires ont été réadmis au stage après une suspension de leur stage de moins de cinq années.

9. DÉLIVRANCE DE CERTIFICATS DE FIN DE STAGE

Deux cérémonies de délivrance des certificats de fin de stage ont été organisées.

La première a eu lieu le 7 janvier 2000 et la seconde le 6 octobre 2000.

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.

74 certificats ont été délivrés.

10. EXAMEN D'ADMISSION AU STAGE

L'examen d'admission au stage a été organisé au cours du second semestre 2000 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 7 octobre, lundi 9 octobre et samedi 14 octobre 2000.

190 candidats étaient inscrits à l'examen d'entrée.

2000	Participants	Réussi
N	136	83 (61 %)
F	54	22 (41 %)
Total	190	105 (55 %)

Outre les 105 personnes ayant réussi l'examen d'entrée, 37 candidats ont obtenu une dispense totale à l'examen d'entrée sur base des cours suivis lors de leur cursus universitaire.

11. EXAMENS DE STAGE

Les examens de stage se sont déroulés les lundi 25 (matières de base approfondies), mercredi 27 (contrôle) et vendredi 29 (la profession) septembre 2000.

Les résultats des examens de stage 2000 sont repris ci-après:

2000		Participants	Réussi
T1 (Matières de base)	F	36	16 (44 %)
	N	121	58 (48 %)
	Total	157	74 (47 %)
T2 (Contrôle)	F	28	19 (68 %)
	N	57	33 (58 %)
	Total	85	52 (61 %)
T3 (Profession)	F	12	6 (50 %)
	N	15	13 (80 %)
	Total	27	20 (74 %)

12. EXAMEN D'APTITUDE 2000 (2 SESSIONS)

L'examen d'aptitude comprend une épreuve écrite et une épreuve orale ainsi que la rédaction d'une étude pratique.

A partir de l'année 2000, les stagiaires sont invités à rédiger une étude pratique (voir Rapport Annuel 1999 pp. 205 et 206) à remettre lors de l'épreuve écrite de l'examen d'aptitude.

Il doit s'agir d'un travail critique. Pour réussir, le stagiaire doit obtenir 10/20 à l'étude pratique. En cas d'échec à l'examen d'aptitude, le candidat ayant obtenu une note inférieure à 10/20 pour l'étude pratique devra obligatoirement recommencer celle-ci. Celui qui a obtenu une note égale ou supérieure à 10/20 a la possibilité, soit de conserver la note obtenue, soit de recommencer l'étude pratique.

Différents sujets d'étude pratique sont proposés lors de chaque session de l'examen d'aptitude. Le stagiaire choisit de développer de manière critique un des sujets proposés. De nouveaux sujets seront prévus pour chaque session de l'examen d'aptitude. Les propositions de sujets d'étude pratique seront disponibles à l'avance sur le Website de l'Institut dans la rubrique stage.

En 2000, les sujets proposés étaient:

- le traitement comptable des écarts de consolidation – Comparaison entre droit comptable belge et IAS;
- la norme de la SEC sur les «*Fairness opinions*».

12.1. Résultats

12.1.1. Première session

L'épreuve écrite a eu lieu le samedi 6 mai 2000 à Bruxelles.

La session orale s'est déroulée du 6 au 10 juin 2000.

25 candidats étaient inscrits; 8 candidats ont réussi l'épreuve.

12.1.2. Seconde session

L'épreuve écrite s'est déroulée le samedi 4 novembre 2000.

La session orale s'est déroulée du 4 au 12 décembre 2000.

38 candidats y ont participé; 19 candidats ont réussi l'épreuve.

Les résultats de l'examen d'aptitude sont repris ci-dessous:

2000		Participants	Réussi
Mai/Juin	F	7	3 (43 %)
	N	18	5 (28 %)
	Total	25	8 (32 %)
Oct./Déc.	F	12	4 (33 %)
	N	26	15 (58 %)
	Total	38	19 (50 %)
Total des deux sessions	F	19	7 (37 %)
	N	44	20 (45 %)
	Total	63	27 (43 %)

12.2. Composition des jurys d'examen d'aptitude:

La composition des jurys d'examen d'aptitude à été revue par la Commission du stage.

Les adaptations suivantes ont été proposées au Conseil:

- des tournantes ont été organisées dans la composition existante des jurys dans le but de rendre plus homogènes l'ensemble des jurys;
- un jury francophone supplémentaire a également été créé;
- de nouveaux confrères se sont proposés afin de siéger dans un jury d'examen en qualité de membre effectif ou de membre suppléant.

Les jurys se composent comme suit:

A. Les jurys d'expression néerlandaise:

NL 1: Messieurs K.M. VAN OOSTVELDT, Président, R. ADRIAENSSENS, S. RABAEY, D. VAN CUTSEM, réviseurs d'entreprises.
Madame B. VAN DEN BOSSCHE, membre extérieur.

NL 2: Messieurs J. BRANSON, Président, A. CLYBOUW, F. MAS et J. RAMJENSEN, réviseurs d'entreprises.
Monsieur J. GEYSEN, membre extérieur.

NL 3: Messieurs B. CALLENS, Président, M. BOONE, P. ROELANTS et L. HELLEBAUT, réviseurs d'entreprises.
Monsieur F. VAN THILLO, membre extérieur.

NL 4: Monsieur R. TIEST, Président, G. HERREWIJN, G. WYGAERTS et L. VAN GULCK, réviseurs d'entreprises.
Monsieur R. DE LEEUW, membre extérieur.

B. Les jurys d'expression française:

FR 1: Messieurs D. LEBRUN, Président, J. LENOIR, E. MATHAY et M. DENAYER, réviseurs d'entreprises.
Monsieur J.-M. VANDENBERGH ou M.A. VERBEURE, membre extérieur.

FR 2: Messieurs M. MASSART, Président, G. HEPNER, D. LEBOUTTE et A. DESCHAMPS, réviseurs d'entreprises.
Monsieur J.-M. VANDENBERGH, membre extérieur.

FR3: Messieurs M. DE WOLF, Président, M. GRIGNARD, G. DELVAUX et M. VAN DOREN, réviseurs d'entreprises.
Monsieur M.A. VERBEURE, membre extérieur.

Certains membres effectifs étant empêchés de siéger à la première et 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. VERMUSSEHE, J. BEDDUGENODDT, J. DE BOM VAN DRIESSCHE, L. VAN STEENBERGE, L. DE KEULENAER, G. BATS, Ph. DESOMBERE, W. GROFFILS, G. HOF, G. SPAENHOVEN, F. DEGEEST, V. SPILLIAERT, R. PEIRCE, R. VAN CUTSEM, H. FRONVILLE, P. TYTGAT, Ph. PIRE, H. LAFOSSE, J. VANDERNOOT, J. TISON.

13. ENTRÉE EN STAGE ET MOUVEMENTS

	2000
Nombre de stagiaires en début d'exercice	297
Entrée (+)	158
Reprise de stage (+)	13
Arrêt et suspension (-)	100
Réussite aptitude (-)	27
Nombre stagiaires en fin d'exercice	341

14. REMERCIEMENTS

Le Conseil adresse ses remerciements aux personnes qui ont accepté de collaborer à la préparation des examens et à la présentation des séminaires de stage.

Ainsi que le prévoit l'art. 15, § 3, de l'A.R. du 13 octobre 1987, la préparation et la correction des épreuves sont confiées à des professeurs ou chargés de cours de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de niveau universitaire.

14.1. Examen d'accès au stage:

- Comptabilité générale:
Messieurs les Professeurs J. ANTOINE et Ch. LEFEBVRE
- Analyse de bilans:
Messieurs les Professeurs M. RENOUPREZ et Ch. LEFEBVRE
- Comptabilité analytique:
Madame H. THEUNISSE et Monsieur D. HELBOIS, Professeurs
- 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. PAEMELEIRE
- Gestion financière:
Messieurs les Professeurs Ch. VAN WYMEERSCH et L. KEULENEER
- Contrôle externe:
Madame C. DENDAUW et Monsieur I. DE BEELDE, Professeurs
- Consolidation:
Madame M.-L. JACQUES et Monsieur K.M. VAN OOSTVELDT, Professeurs
- Contrôle interne:
Madame M.-L. JACQUES et Monsieur I. DE BEELDE, Professeurs

- Droit comptable:
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et K. VAN HULLE
- Déontologie:
Madame D. HERMANS et Monsieur M. DE SAMBLANX, Professeurs

14.2. Session d'introduction au stage

La matinée d'introduction au stage 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 qui s'est déroulée le 8 mai 2000:

- Monsieur J.-Fr. CATS, Président de l'IRE
- Monsieur O. COSTA, conseiller IRE
- Monsieur M.J. DE SAMBLANX, Directeur Général Adjoint de l'IRE
- Monsieur H. OLIVIER, Secrétaire général de la FEE
- Monsieur S. ROSIER, membre de l'Association des Stagiaires
- Madame W. SAMAN, membre de l'Association des Stagiaires
- Monsieur L. SWOLFS, Vice-Président de l'IRE
- Madame V. VAN DE WALLE, conseiller juridique de l'IRE
- Monsieur P. VAN IMPE, reviseur d'entreprises, membre de la Commission du stage

14.3. Séminaires «Matières de bases approfondies»

Les séminaires d'approfondissement en droit comptable, techniques comptables, consolidation, droit des sociétés et analyse financière ont été proposés dans le courant du mois de mai 2000. Ceux-ci ont pour but d'offrir aux intéressés de compléter leurs travaux personnels et de discuter, dans ces domaines d'une importance particulière, avec des spécialistes ainsi que de procéder à une analyse encadrée de cas pratiques.

- Droit comptable:
Messieurs J.-L. SERVAIS et Ph. MENEVE
- Techniques comptables:
Mesdames M.-L. JACQUES et S. PODEVIJN

- Consolidation:
Messieurs B. DUFOURNY et P. VAN DEN EYNDE
- Droit des sociétés:
Messieurs H. OLIVIER et J.-Ph. BONTE
- Analyse financière:
Monsieur D. SMETS

14.4. Séminaire «Contrôle»

Le séminaire de contrôle a été réorganisé à partir de l'année 2000. Il s'est décliné autour de 3 thèmes suivants:

- le contrôle externe;
- le contrôle interne;
- le contrôle externe des comptes consolidés.

Ces séminaires se sont déroulés au mois de mai 2000.

- Contrôle externe:
Messieurs J.-L. SERVAIS et H. WILMOTS
- Contrôle interne:
Madame S. GOETHALS et Messieurs B. RAPPAPORT, M. VERCRUYSSÉ, B. MEYER et K. LEYSSEN
- Contrôle externe des comptes consolidés:
Messieurs P.-H. BONNEFOY-CUDRAZ et L. MARTENS

14.5. Séminaire «La profession»

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 de révision. 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.

Ce séminaire organisé au mois de mai 2000 s'est décliné autour des 3 sujets suivants:

- le rapport de révision;
- les missions spéciales;
- les conseils d'entreprises.

- Le rapport de révision:
Messieurs B. WETS et H. SALAETS
- Missions spéciales:
Messieurs M. TEFNIN, G. BATS et Ph. DESOMBERE
- Les conseils d'entreprises:
Messieurs H. FRISQUE, W. LEPOUR, P. DEMEESTER et L. VAN HOY-
WEGHEN

14.6. Séminaire «special topics»

Deux journées d'études supplémentaires ont été proposées aux stagiaires:

- l'une sur la déontologie (organisée le 16 juin 2000). Ce séminaire a été animé par Madame V. VAN DE WALLE et Messieurs H. OLIVIER, M.J. DE SAMBLANX et L. SWOLFS.
- l'autre sur les normes International Accounting Standards (organisée le 16 juin 2000). Cette journée d'étude a été animée par Monsieur E. GOLENAUX.

15. ASSOCIATION DES STAGIAIRES

L'Association des Stagiaires est composée depuis l'Assemblée Générale d'avril 2000 des membres suivants:

M. S. ROSIER, Président; Mme C. KOS; MM. D. GORTEMAN, membres francophones.

Mme W. SAMAN, V. GWOSDZ; M. L. VAN DEN ABEELE, membres néerlandophones.

Au cours de l'année 2000 l'association s'est réunie quatre fois.

Les informations de l'Association des stagiaires sont communiquées par le biais du site Web.

Une soirée d'information relative à l'examen d'aptitude a été organisée le jeudi 5 octobre 2000.

16. RÉUNION AVEC LES PROFESSEURS RÉDIGEANT ET CORRIGEANT LES EXAMENS D'ENTRÉE AU STAGE

Les membres de la Commission du stage se sont entretenus au cours de l'année écoulée avec les professeurs d'université ou de l'enseignement supérieur qui rédigent les questions de l'examen d'entrée et qui corrigent ces examens.

Cet échange d'idées a permis de préciser les objectifs et le contenu des 17 matières de l'examen d'entrée ainsi que certains aspects pratiques tels que le temps de réponse dont disposent les candidats, la cohérence entre les examens francophones et néerlandophones, ...

L'examen d'entrée vise à une mise à niveau des candidats qui n'ont pas suivi les matières à concurrence d'un volume horaire suffisant lors de leur cursus universitaire.

Afin d'aider le candidat à présenter avec fruit les épreuves, une liste d'ouvrages de référence actualisée a été élaborée en collaboration avec les professeurs rédigeant les questions de l'examen d'entrée.

La discussion a également porté sur la correction et les taux de réussite aux épreuves.

17. RÉFLEXIONS SUR L'EXAMEN D'APTITUDE

La Commission du stage a prolongé sa réflexion sur l'examen d'aptitude à la suite de l'entretien que celle-ci a eu avec les Présidents des jurys d'examen d'aptitude au courant de l'année 1999.

Les pistes de réflexion concernaient la rédaction d'une étude pratique, l'éventuelle présence du maître de stage lors de l'épreuve orale, le contenu de l'examen, les résultats, la composition des jurys, la durée de l'examen.

Outre l'étude pratique qui fait partie intégrante de l'examen d'aptitude depuis l'année 2000, la Commission du stage a décidé de permettre au maître de stage, si lui-même et son stagiaire le souhaitent et en formulent la demande, d'assister à l'examen oral à partir de la prochaine session en mai 2001.

Le maître de stage qui souhaite bénéficier de cette faculté s'installera discrètement dans la salle d'examen et s'engagera à ne pas intervenir durant toute la durée de l'examen.

La composition des jurys d'examen d'aptitude a été revue. La nouvelle composition des jurys est détaillée au point 8.2.

Il a été fait appel aux nouvelles candidatures afin de siéger dans les jurys en qualité de membre effectif ou suppléant. Pour siéger dans un jury d'examen d'aptitude, un réviseur d'entreprises devra être inscrit depuis 5 ans au moins au tableau des membres de l'Institut.

18. DÉCISIONS DE JURISPRUDENCE DE LA COMMISSION DU STAGE

18.1. Qualité du maître de stage – 1000 heures à prester auprès d'un réviseur d'entreprises

Conformément à l'article 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises, le maître de stage *doit* avoir la qualité de réviseur d'entreprises et compter cinq ans d'inscription au tableau des membres de l'Institut. Le stage doit comporter au moins 1000 heures par an chez un réviseur d'entreprises.

Les 1000 heures prises en compte pour le stage de réviseur d'entreprises doivent être effectuées exclusivement auprès du maître de stage.

Les heures prestées auprès d'un expert-comptable ne peuvent pas entrer en considération pour le stage de réviseur d'entreprises.

18.2. Qualité du maître de stage – le cas de la société de revision

La Commission du stage a accepté, conformément à l'art. 18 § 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987, qu'une société de revision puisse avoir la qualité de maître de stage pour autant qu'un réviseur d'entreprises personne physique représentant la société remplisse les conditions requises pour être maître de stage.

Etant donné qu'en vertu de l'art. 33 de l'A.R. du 13 octobre 1987 un réviseur ne peut former plus de trois stagiaires en même temps et qu'une société de revision doit désigner une personne physique en qualité de maître de stage, il en résulte que l'intervention d'une société de revision n'accroît pas les possibilités de nombre de stagiaires.

18.3. Contacts entre le maître de stage et le stagiaire

La Commission du stage insiste auprès des réviseurs d'entreprises pour que la formation des stagiaires soit assurée par un maître de stage travaillant effectivement sur les mêmes dossiers et pour que le stagiaire soit rattaché au même bureau que son maître de stage.

Il s'agit d'une obligation rappelée dans la *comfort letter* signée par chaque stagiaire et chaque maître de stage.

18.4. Nombre de stagiaires par maître de stage

Conformément à l'article 33 de l'A.R. du 13 octobre 1987, le maître de stage ne peut former plus de trois stagiaires en même temps. Il est dès lors impossible pour un réviseur d'entreprises d'assurer la formation d'un stagiaire supplémentaire tant que les stagiaires (trois au plus) dont il assure la formation ont la qualité de stagiaire.

Un stagiaire ne perd la qualité de stagiaire qu'à partir de la délivrance du certificat de fin de stage par la Commission du stage (article 27 de l'A.R. du 13 octobre 1987). Il convient à cet égard de souligner qu'un stagiaire se trouvant dans le cycle de l'examen d'aptitude a la qualité de stagiaire et qu'en conséquence son maître de stage ne peut pas le remplacer par un nouveau stagiaire.

18.5. Rémunération minimale

La Commission du stage a relevé les montants des rémunérations et honoraires minima des stagiaires. A partir du mois de juillet 2001, date de la prochaine entrée en stage, ils sont fixés comme suit:

- salariés: BEF 62.123 ou EUR 1540 par mois (en remplacement de la somme de BEF 58.000 par mois)

- indépendants: BEF 75.032 ou EUR 1860 par mois (en remplacement de la somme de BEF 72.000 par mois) ou BEF 532 ou EUR 13,20 par heure (en remplacement de la somme de BEF 500 par heure).

18.6. Journaux de stage – rentrée tardive

La Commission du stage a constaté que 73 stagiaires étaient en défaut d'avoir introduit leur journal de stage pour la période 1^{er} janvier 2000-30 juin 2000 à la date fixée du 15 août 2000 au plus tard.

Cette information avait été communiquée par une lettre circulaire du 15 octobre 1999 et sur le website de l'Institut. La sanction était prévue à la page 207 du Rapport Annuel 1999.

Les stagiaires ayant introduit leur journal de stage en retard ont été sanctionnés d'une prolongation de 6 mois de leur stage.

La Commission du stage insiste pour que tant les stagiaires que les maîtres de stage veillent à ce que la date limite d'introduction du journal de stage soit respectée.

Le prochain journal de stage couvrira la période 1^{er} juillet 2000-30 juin 2001. Le journal de stage dûment complété devra être introduit *au plus tard pour le jeudi 16 août 2001*. La date prise en compte pour l'introduction du journal de stage est la date de réception du document à l'Institut durant les heures de bureau.

18.7. Journaux de stage – contenu

Un courrier a été adressé le 21 décembre 2000 à tous les stagiaires pour leur préciser le contenu du journal de stage.

Outre les prescriptions énoncées dans les premières pages du journal de stage, la Commission du stage insiste sur les points suivants:

en ce qui concerne la présentation,

- le format des tableaux doit être respecté;
- les tableaux ne seront pas reproduits en réduction et une police de caractère 12 sera utilisée;
- les pages gauches et droites du tableau seront présentées en vis-à-vis sous format A3 entièrement utilisé;

- le journal de stage devra être relié;
- les prestations doivent être détaillées pour chacune des missions effectuées. Le journal de stage ne pourra pas être rempli au moyen de numéros ou de codes correspondant à des missions effectuées.

en ce qui concerne le contenu,

- il sera mentionné sur la page de garde le nombre d'années d'expérience en revisorat que ce soit avant le stage ou pendant le stage;
- sur la page récapitulative, en début de journal, une colonne supplémentaire reprendra les heures de l'année précédente;
- les missions exécutées pour un même client seront regroupées sur la/les mêmes pages;
- pour ce qui concerne les heures de formation, il y a lieu de détailler le type de formation suivie (IRE, interne, autre à détailler).

En cas de non respect des dispositions qui précèdent, le journal de stage sera automatiquement non recevable.

Le modèle de journal de stage est disponible sur le site internet de l'Institut www.accountancy.be.

11

18.8. Application effective de la sanction administrative de la prolongation du stage

Les stagiaires qu'ils soient en première, deuxième ou troisième année introduisant leur journal de stage en retard se voient imposer une prolongation de leur stage (au minimum 6 mois).

La décision de prolongation est appliquée au moment où la Commission du stage délibère sur l'admission du stagiaire à l'examen d'aptitude.

Dans la mesure où le stagiaire a été sanctionné par une prolongation de son stage (par exemple pour introduction tardive de son journal de stage), la Commission du stage décidera de ne pas admettre le stagiaire à l'examen d'aptitude. La sanction sera appliquée à ce moment et le stagiaire sera délibéré à l'occasion de la prochaine délibération (c'est à dire 6 mois plus tard si une sanction de 6 mois de prolongation a été imposée) statuant sur l'admission à l'examen d'aptitude.

La Commission du stage décide d'appliquer l'éventuelle sanction de prolongation du stage lors de la délibération pour l'admission à l'examen

d'aptitude en vue de ne pas perturber le rythme de l'examen d'aptitude prévu par l'art. 39 § 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987.

Le stagiaire sanctionné d'une prolongation du stage reste soumis aux obligations du stage.

18.9. Examens de stage – documentation disponible

- lors de l'examen de *matières de base approfondies* les stagiaires peuvent utiliser le Code des Sociétés, la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ainsi que ses arrêtés d'exécution;
- lors de l'examen *contrôle*, aucun document écrit ne peut être utilisé;
- lors de l'examen de la *profession*, toute documentation sur support papier peut être utilisée.

L'usage d'un ordinateur portable et/ou d'un GSM sont biens évidemment prohibés.

18.10. Examens de stage – qualité pour pouvoir les présenter

Pour présenter un examen de stage, l'intéressé doit avoir la qualité de stagiaire au moment dudit examen. Un stagiaire dont le stage est suspendu n'a pas la possibilité de présenter les examens du stage.

Le stagiaire a la possibilité de présenter les examens de stage lors d'un nombre illimité de sessions pour autant qu'il ait la qualité de stagiaire.

18.11. Etude pratique lors de l'examen d'aptitude

A partir de l'année 2000, les stagiaires ont été invités à rédiger une étude pratique (voir Rapport Annuel 1999 pp. 205 et 206) à remettre lors de l'épreuve écrite de l'examen d'aptitude.

Il doit s'agir d'un travail critique. Pour réussir, le stagiaire doit obtenir 10/20 à l'étude pratique. En cas d'échec à l'examen d'aptitude, le candidat ayant obtenu une note inférieure à 10/20 pour l'étude pratique devra obligatoirement recommencer celle-ci. Celui qui a obtenu une note égale ou supérieure à 10/20 a la possibilité, soit de conserver la note obtenue, soit de recommencer l'étude pratique.

Différents sujets d'étude pratique sont proposés lors de chaque session de l'examen d'aptitude. Le stagiaire choisit de développer de manière critique un des sujets proposés. De nouveaux sujets seront prévus pour chaque session de l'examen d'aptitude. Les propositions de sujets d'étude pratique seront disponibles à l'avance sur le Website de l'Institut dans la rubrique stage.

18.12. Présence du maître de stage à l'examen d'aptitude

A la demande de plusieurs confrères et à la suite d'un entretien avec les Présidents des Jurys d'examen d'aptitude, la Commission du stage a examiné l'opportunité de donner un caractère public à l'épreuve orale de l'examen d'aptitude.

La Commission du stage a décidé que la possibilité sera offerte, à partir de la session du mois de mai 2001, au maître de stage, si lui-même et son stagiaire le souhaitent, d'assister à l'épreuve orale de l'examen d'aptitude de son stagiaire. Cette faculté sera octroyée à condition que le maître de stage s'engage à ne pas intervenir durant toute la durée de l'examen et qu'il formule la demande écrite au service du stage au moins huit jours avant la date prévue.

18.13. Nombre de possibilités de présenter l'examen d'aptitude

Il découle de l'article 39 § 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987 que le stagiaire dispose de cinq possibilités pour présenter l'examen d'aptitude.

L'article 39 § 2 stipule que « En cas d'échec, le candidat peut se présenter à la prochaine épreuve et à une épreuve au cours de chacune des trois années qui suivent ».

Le stagiaire a la possibilité de présenter l'examen d'aptitude une première fois puis une seconde possibilité de présenter l'examen lors de l'épreuve suivante qui a lieu dans les 6 mois (l'article 36, alinéa 3 de l'A.R. du 13 octobre 1987 prévoit deux sessions par an). Ensuite, le stagiaire a la possibilité de présenter l'examen lors d'une session par année civile durant les trois années qui suivent ces deux premières possibilités.

A défaut pour le stagiaire de respecter le rythme imposé par l'article 39 § 2, celui-ci perd une possibilité de présentation de l'examen d'aptitude.

Il est cependant loisible au stagiaire qui ne serait pas à même de présenter cette épreuve de solliciter, à l'avance, auprès de la Commission du stage une suspension de son stage. Si la demande motivée de suspension de stage est acceptée par la Commission du stage, le stagiaire ne perdra pas de session d'examen. La Commission du stage a, par exemple, accepté qu'une dame en repos d'accouchement ne perde pas une possibilité de présenter l'examen d'aptitude à condition qu'elle ait averti en temps utile la Commission du stage de la non-participation à l'examen d'aptitude.

Sous réserve d'appréciation par la Commission du stage, la remise d'un certificat médical ou des circonstances familiales exceptionnelles n'entraînent en principe pas la perte d'une session de l'examen d'aptitude.

18.14. Suspension de stage – lettres-type à utiliser

La demande de suspension de stage devra obligatoirement se faire par écrit au moyen des modèles de lettre standard de suspension. Ceux-ci sont disponibles sur le site Web de l'Institut.

Un modèle de lettre est relatif à la suspension de stage pour fin de convention de stage.

Un modèle de lettre est relatif à la suspension de stage pour justes motifs.

Les documents seront signés, selon le cas, par le maître de stage et/ou le stagiaire (conformément à l'article 20 de l'A.R. du 13 octobre 1987) avec mention d'une date à partir de laquelle la demande de suspension est sollicitée.

Les demandes de suspension ne répondant pas aux conditions visées ci-dessus seront irrecevables.

La Commission du stage doit être avertie par écrit, au préalable et en temps utile, de la demande de suspension du stage. La Commission du stage n'accorde pas de suspension de stage avec effet rétroactif à moins qu'il n'y ait rupture de la convention de stage et qu'il s'agisse dès lors d'une suspension d'office (art. 25, al 3 de l'A.R. du 13 octobre 1987).

18.15. Suspension de stage – introduction d'un journal de stage

Il est recommandé au stagiaire qui sollicite une suspension de son stage d'introduire un journal de stage complété jusqu'à la date de suspension afin que les prestations effectuées puissent être prises en compte lors d'une éventuelle reprise du stage.

18.16. Régime des incompatibilités pour les stagiaires

La Commission du stage est d'avis que le régime des incompatibilités doit s'appliquer à la totalité de l'activité d'un stagiaire, même en dehors de l'exercice du stage lui-même (1000 heures). L'article 31 de l'A.R. du 13 octobre 1987 prévoit en effet qu'un stagiaire doit se soumettre aux règles de discipline et de déontologie des réviseurs d'entreprises.

En supposant qu'une personne preste 1600 heures par an, dont 1000 heures de stage de réviseur, la Commission est d'avis qu'il ne peut pas pendant les «autres» 600 heures exercer une activité incompatible (p.ex. administrateur de société commerciale).

Sauf dérogation prévue par l'article 31, alinéa 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987, l'incompatibilité s'attache à la qualité de la personne en général et ne se limite pas à la période de temps consacrée à l'exercice de la profession.

18.17. Compétence de la Commission du stage en matière disciplinaire

La Commission est compétente en qualité d'instance disciplinaire pour statuer à propos d'un stagiaire suspendu pour des faits antérieurs à la suspension.

19. DISCIPLINE

Durant l'année 2000, 12 stagiaires ont été convoqués par la Commission du stage siégeant en tant qu'instance disciplinaire.

Conformément à l'article 32 § 1er de l'A.R. du 13 octobre 1987, les maîtres de stage ont eu la faculté d'être entendus par la Commission du stage.

La Commission du stage a intenté des actions disciplinaires à l'encontre des stagiaires qui étaient toujours en défaut au mois de juillet 2000 d'avoir introduit leur journal de stage couvrant la période du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 1999.

Les infractions suivantes ont été constatées:

1. La non-introduction du journal de stage dans les délais constitue une infraction aux dispositions de l'article 29 et de l'article 30 de l'A.R. du 13 octobre 1987 relatives à l'obligation de tenir un journal de stage et à la remise de documents à la Commission du stage.
2. Le non respect de l'article 3 de la convention de stage qui prévoit la tenue d'un journal de stage. La non-introduction de celui-ci dans les délais empêche la Commission du stage d'effectuer le contrôle de celui-ci.
3. Le non respect des directives de l'Institut relatives au délai pour l'introduction du journal de stage dont:
 - lettre circulaire du 15 octobre 1999;
 - informations communiquées sur le site web de l'Institut;
 - point 10.7 relatif à la rentrée tardive d'un journal de stage du Rapport Annuel 1999, p. 207.

Des sanctions disciplinaires de suspension du stage ont été prononcées dans les cas les plus graves de négligence (6), trois peines de réprimande, une peine d'avertissement. Un dossier n'a pas entraîné de sanction disciplinaire.

II. COMMISSION DES NORMES DE RÉVISION

1. Commission des normes de révision

- 1.1. Aspect du contrôle dans la première année de mission et contrôle des chiffres comparatifs
- 1.2. Évaluation par le réviseur de prestations d'une entreprise de services
- 1.3. Communications de constatations relatives au gouvernement d'entreprises
- 1.4. Travaux de la Commission des Normes de révision planifiés en 2001

2. Missions particulières

- 2.1. Normes relatives aux transformations de forme juridique
- 2.2. Agrégation des entrepreneurs

L'élaboration des normes et recommandations de révision relève de la responsabilité du Conseil de l'Institut. A cet effet, le Conseil a constitué une Commission des Normes de Révision, présidée actuellement par le confrère Hugo VAN PASSEL. Une Commission mixte IRE/IEC a également été mise sur pied en vue d'élaborer des textes normatifs communs en matière de Missions particulières communes aux professions de réviseur et d'expert-comptable. Cette Commission est présidée actuellement par le confrère André KILELSE.

Au cours de sa séance du 9 juin 2000, le Conseil a souhaité réaffirmer les rôles et responsabilités de ces deux Commissions de normalisation de l'Institut. Il en ressort que:

- La Commission des Normes de révision examinera désormais les projets de normes ou de recommandations élaborés au sein de la Commission Missions particulières avant que ceux-ci ne soient soumis au Conseil pour approbation et diffusion auprès des membres (première présenta-

tion au Conseil) ou auprès du Conseil Supérieur des Professions Economiques (deuxième présentation au Conseil). Cette mesure vise à assurer une cohérence des textes élaborés au sein des deux Commissions.

- La Commission des Normes de révision est chargée d'examiner les questions en matière d'audit posées par les organisations professionnelles internationales (FEE, IFAC, IOSCO, etc.).
- Le Conseil estime qu'il serait préférable qu'un ou plusieurs reviseurs d'entreprises, membres de la Commission Missions particulières fasse(nt) également partie de la Commission des Normes de révision de manière à assurer un «reporting» adéquat des débats qui se sont déroulés au sein de la Commission Missions particulières.

1. COMMISSION DES NORMES DE REVISION

Président: Monsieur HUGO VAN PASSEL

Membres: Messieurs Eddy DAMS, Pol FIVEZ, Pierre LERUSSE, Paul PAUWELS, Jacques VANDERNOOT, Michel VAN DOREN et Frans WILMOTS

Membre externe: Monsieur HENRI OLIVIER

Secrétariat: Madame Catherine DENDAUW et Monsieur David SZAFRAN

En 2000, le Conseil a décidé d'élargir la composition de la Commission des Normes de révision de manière à s'adjoindre les compétences du confrère chargé de représenter l'Institut dans l'*Auditing Working Party* de la FEE, M. Pol FIVEZ. Il a également étoffé la Commission en nommant M. Henri OLIVIER, Secrétaire général de la FEE, membre externe de la Commission.

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.

La Commission des Normes de révision a orienté ses travaux par priorité vers les normes internationales d'audit de l'IFAC qui n'étaient pas encore transposées dans le contexte belge.

Dans ce cadre, plusieurs recommandations en matière de révision ont fait l'objet d'un examen par la Commission dans le courant de l'année 2000:

1.1. Aspect du contrôle dans la première année de mission et contrôle des chiffres comparatifs

Ce projet de recommandation de révision a pour objet de transposer dans le cadre normatif belge, d'une part, la norme ISA 510 relative à la première année de contrôle aux missions initiales – soldes d'ouverture et, d'autre part, la norme ISA 710 relative aux données comparatives. La Commission a considéré que ces deux recommandations sont suffisamment proches dans leur objet pour être intégrées dans une seule recommandation de révision. Notons aussi que les deux normes ISA ne peuvent être appliquées en Belgique sans tenir compte de la législation belge en matière comptable et du droit des sociétés.

Comme mentionné dans le rapport annuel de l'IRE 1999 (p. 210), la Commission a été confrontée au traitement des aspects comptables en ce qui concerne l'adaptation éventuelle des chiffres comparatifs (article 83, alinéa 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des Sociétés – ancien article 11, alinéa 3, de l'arrêté royal du 8 octobre 1976). Une question a été posée à ce propos le 8 juin 1999 au Président de la Commission des Normes Comptables.

Dans l'attente d'un avis de la CNC, le Conseil a soumis en janvier 2000 cet avant-projet de recommandation pour consultation de manière à recueillir l'avis des membres.

La Commission des Normes Comptables prépare une réponse à la question posée en matière de chiffres comparatifs. La Commission des Normes de révision a décidé de retravailler le texte qui a été soumis pour consultation aux membres de manière:

- à prendre en considération les commentaires reçus de membres;
- à intégrer l'avis de la CNC.

Cette adaptation du texte devrait permettre au Conseil de l'Institut de transmettre en 2001 ce projet de recommandation au Conseil Supérieur des Professions Economiques pour avis.

1.2. Evaluation par le reviseur de prestations d'une entreprise de services

La Commission des Normes de révision a examiné la portée de la norme ISA 402 traitant de l'audit d'entités faisant appel à des entreprises de ser-

vices (« *service organisations* ») en vue de transposer cette norme dans le cadre normatif belge.

Dans la mesure où il n'existe pas de spécificités belges en matière de prise en compte du recours par la société dans laquelle le commissaire est chargé d'une mission de contrôle légal des comptes à des entreprises de services (externalisation de certaines tâches), la Commission a estimé qu'il était préférable de traduire purement et simplement cette norme d'audit internationale en ajoutant à cette recommandation de révision trois paragraphes d'introduction visant à :

- définir, à l'aide de quelques exemples, ce que l'on entend par « entreprise de services »;
- indiquer la distinction entre la portée de la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert et cette nouvelle recommandation de révision;
- identifier les facteurs à prendre en considération par le commissaire pour apprécier l'impact de l'intervention d'entreprises de services sur le risque inhérent, de contrôle interne et de révision.

Cet avant-projet de recommandation de révision devrait être soumis au Conseil en 2001.

1.3. Communications de constatations relatives au gouvernement d'entreprises

L'IFAC a adopté en 1999 une norme ISA traitant des informations à communiquer par le commissaire au comité d'audit de la société dans laquelle il est chargé du contrôle légal des comptes.

Cette norme internationale d'audit n'a pas pour objet d'étendre les travaux du commissaire mais plutôt de définir quelle information, collectée dans le cadre des travaux normaux de révision, peut utilement être transmise au comité d'audit et selon quelles modalités (fréquence, oralement ou par écrit, etc.) cette information doit être transmise.

Dans la mesure où la problématique des comités d'audit est différente en Belgique par rapport aux pays anglo-saxons, la Commission des Normes de révision a préféré opter pour l'élaboration d'une recommandation de révision spécifique à la situation belge, tout en se conformant aux dispositions contenues dans la norme internationale d'audit.

L'élaboration de l'avant-projet de recommandation de révision, entamée en 2000, devrait être terminée en 2001. La Commission des Normes de révision examinera également dans quelle mesure le projet de loi dit de «transparence» peut avoir des répercussions sur cet avant-projet de recommandation.

1.4. Travaux de la Commission des Normes de révision planifiés en 2001

La Commission des Normes de révision s'est penchée sur le planning des travaux à effectuer dans le courant de l'année 2001. Outre la finalisation des travaux en cours, différents points ont été portés à l'ordre du jour:

- Conformément à la demande du Conseil, la Commission des Normes de révision proposera un amendement (de pure forme) à apporter aux Normes Générales de Révision de manière à ce que celles-ci soient en tout point conformes à la norme ISA 700. Il s'agit d'insérer plus explicitement que l'auditeur doit revoir et évaluer les conclusions tirées des éléments probants réunis et servant de fondement à l'expression de son opinion sur les états financiers.
- Une fois que le Comité *ad hoc* aura terminé ses travaux, la Commission sera chargée d'examiner les adaptations proposées à la norme relative aux apports en nature.
- Une fois l'avis de la Commission des Normes comptables sur l'adaptation éventuelle des chiffres comparatifs disponible, l'avis sur le contrôle des chiffres comparatifs pourra être complété.
- La Commission des Normes de révision se penchera sur la problématique des chiffres prévisionnels.

La Commission connaît simultanément plusieurs chantiers importants à organiser à court terme:

- examiner et introduire la norme «*knowledge of the business*».
- examiner l'ensemble des normes et recommandations de révision dans le cadre du nouveau Code des Sociétés afin de détecter d'éventuelles adaptations de fonds nécessaires et afin d'adapter les références aux textes légaux. En effet, dans la mesure où une nouvelle édition du

Vademecum du reviseur d'entreprises doit être publiée en 2001, la Commission devra examiner dans le courant de l'année 2001 dans quelle mesure les normes et recommandations de révision devront être adaptées dans ce nouveau contexte légal.

- examiner l'ensemble des recommandations en comparaison avec les normes ISA afin d'identifier et lister les éventuelles divergences.

La Commission aura comme mission, sur la base de ce dernier examen, de proposer les adaptations nécessaires en privilégiant l'introduction pure et simple d'une norme ISA dans le cadre réglementaire belge accompagné d'un texte explicatif nécessaire à situer les normes dans le cadre légal belge.

Enfin la Commission souhaite suivre les travaux de l'IAPC afin de pouvoir formuler des commentaires envers le Conseil de l'Institut et envers les représentants belges au niveau international.

2. MISSIONS PARTICULIERES

Président: M. A. KILESE

Membres représentant l'IRE: MM. G. BATS, D. LIBOUTTE, J.M. VINCENT et P. WEYERS

Délégation de l'IEC: Mme M. CLAES, MM. P. JAILLOT, C. JANSSENS, Ph. VAN EECKHOUTE, J. VAN WEMMEL et M. VERSCHILDEN.

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.

2.1. Normes relatives aux transformations de forme juridique

Au cours de l'exercice, les principaux travaux de cette Commission ont porté sur un nouvel examen des normes relatives 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 des normes. La portée des modifications est commentée dans la première partie du rapport auquel il y a lieu de se référer.

2.2. Agréation des entrepreneurs

Au cours de l'exercice précédent, le Conseil avait demandé à la Commission des missions particulières d'analyser la mission du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable dans le cadre de l'avis qu'il doit rendre lorsqu'une entreprise demande une agréation comme entrepreneur de travaux publics (Rapport annuel, 1999, p. 212).

En 1984, le Conseil avait approuvé une recommandation dans le prolongement de l'arrêté ministériel du 1^{er} avril 1983 concernant les pièces à joindre aux demandes d'agréation des entrepreneurs. Un contrôle du bilan intermédiaire était prévu par un comptable agréé pour les agréations jusqu'à et y compris la classe 5, par un réviseur d'entreprises à partir de la classe 6 (Rapport annuel, 1984, p. 84 et pp. 178-185).

La législation fut modifiée en 1991 par la publication de la loi du 20 mars 1991, l'arrêté royal du 26 septembre 1991 et deux arrêtés ministériels du 27 septembre 1991. L'objet de la mission du professionnel fut modifié.

L'article 10, § 2, 2^o, de l'arrêté royal du 26 septembre 1991 fixant des mesures d'application de la loi du 20 mars 1991 stipule que le cas où le ratio de solvabilité a diminué de plus de 20 %, le Ministre peut solliciter l'ouverture d'une enquête concernant la capacité financière de l'entrepreneur afin qu'un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises donne un avis sur ce point.

L'article 1^{er}, § 1^{er}, 7^o, de l'arrêté ministériel du 27 septembre 1991 relatif aux documents à produire prévoit, quant à lui, une mission d'un professionnel comptable dans le cas d'entrepreneurs ne disposant pas d'une comptabilité régulière et ne publiant pas de comptes annuels. Dans ce cas, pour justifier sa capacité financière et économique, l'entrepreneur doit

joindre à sa demande un état de la totalité des biens de l'entreprise certifié par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises.

La Commission des missions particulières a mené différents travaux sur ces deux sujets et est en contact avec la Commission d'agrément des entrepreneurs pour préciser certains éléments de la mission du professionnel. La Commission poursuivra ses travaux en 2001.

III. COMMISSION JURIDIQUE

Composition

Président: M. Pierre BERGER (réviseur d'entreprises)

Membres: Mmes 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 (Secrétaire-général FEE), Francis WALSHOT (juriste d'entreprise), Yvan STEMPNIERWSKY (Commission Bancaire et Financière).

Secrétariat scientifique: Mme Veerle VAN DE WALLE ET M. David SZAFRAN

En ce qui concerne la composition de la Commission juridique, l'Institut se réjouit de pouvoir continuer à compter sur la contribution précieuse de Monsieur Henri OLIVIER, qui occupe depuis le 1^{er} janvier 2000 la fonction de secrétaire général de la FEE. De plus, la Commission juridique a pu accueillir en son sein un nouveau membre, en la personne de Monsieur Yvan STEMPNIERWSKY, attaché auprès de la Commission Bancaire et Financière et Secrétaire scientifique de la Commission des Normes Comptables.



La Commission juridique s'est réunie à trois reprises au courant de l'exercice 2000 afin de traiter quelques problèmes juridiques importants pour le réviseur d'entreprises. Comme déjà annoncé l'an dernier, la Commission juridique se réunira plus régulièrement dans le futur. Il est en principe proposé qu'elle se réunisse tous les deux mois, ce qui permettrait de raccourcir considérablement le délai de réponse aux questions.



La Commission juridique a particulièrement porté son attention sur l'évolution du droit des sociétés. Elle a examiné dans quelle mesure le nouveau Code des Sociétés, introduit par la loi du 7 mai 1999 (MB, 6 août 1999) et en vigueur le 6 février 2001, apporte des modifications sur le plan du contenu de la mission du réviseur d'entreprises. Une incidence d'une première analyse des nouvelles dispositions est reprise dans la première partie du présent rapport.

La Commission juridique a en outre formulé un certain nombre d'avis au cours de l'année écoulée en réponse à des questions concrètes, dont une sélection est reprise ci-après.

Mention des honoraires complémentaires dans le rapport annuel

A la suite de l'étude réalisée par le service d'études de l'IRE concernant la mention des honoraires complémentaires dans les rapports de gestion des sociétés cotées belges (voir aussi la partie I du présent Rapport annuel), la Commission juridique souhaite apporter des précisions sur la portée de l'article 134 du Code des Sociétés (ancien article 64ter L.C.S.C.). Cet article est formulé comme suit:

« § 1^{er}. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des réviseurs d'entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties.

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

§ 3. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit.

§ 4. L'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission,

ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que de la rémunération y afférente.»

D'un point de vue juridique, les questions suivantes peuvent être posées en ce qui concerne la portée de l'article 134 du Code des sociétés:

- 1) a. L'article 134 Code soc. est-il applicable uniquement aux rapports de gestion relatifs aux comptes statutaires ou est-il également applicable aux rapports de gestion consolidés?
- b. Dans la mesure où l'article 134 Code soc. est applicable aux comptes consolidés, quel fut l'objectif poursuivi par le législateur en 1985 en matière d'informations communiquées au travers du rapport consolidé de gestion?
- c. Dans la mesure où l'article 134 Code soc. est applicable aux comptes consolidés, quels sont les honoraires complémentaires à mentionner dans le rapport de gestion consolidé?

L'obligation porte-t-elle sur la mention d'honoraires complémentaires pour des prestations demandées par la société consolidante ou porte-t-elle sur la mention de tous les honoraires complémentaires perçus par:

- les commissaires des différentes entités comprises dans la consolidation ayant des liens avec le commissaire de la société consolidante au sens du paragraphe 4 de l'article 134 Code soc.?
 - les personnes avec lesquelles les différents commissaires de l'ensemble consolidé visés ci-avant ont conclu un contrat de travail ou avec lesquelles ils se trouvent, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission (au sens de l'article 134, § 4 Code soc.)?
- 2) Depuis la loi du 13 avril 1995, certaines sociétés ne sont plus tenues de publier leur rapport de gestion. Ces sociétés doivent-elles mentionner les honoraires complémentaires visés à l'article 134, §§ 2 & 4? Dans l'affirmative, dans quel document?
 - 3) D'une manière générale, on peut également s'interroger sur la portée effective de l'article 134 Code soc. en matière d'honoraires complémentaires perçus.

Etant donné que la mission de contrôle légal des comptes est un contrat signé entre l'assemblée générale des actionnaires et le réviseur d'entreprises, les honoraires complémentaires doivent-ils être considérés comme étant la différence entre les honoraires perçus et les honoraires fixés par l'assemblée générale?

- 4) Peut-on considérer qu'il existe un seuil de matérialité en matière de mention d'honoraires complémentaires dans le rapport de gestion ou faut-il mentionner les honoraires complémentaires visés à l'article 134 dans toutes les circonstances?

Dans le cadre de la procédure de confirmation, certains réviseurs d'entreprises précisent dans certains cas que des honoraires complémentaires ont été perçus mais qu'étant donné leur faible importance relative, ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'une mention dans le rapport de gestion. L'exemple le plus fréquent est la perception d'honoraires dans le cadre des missions Val-I-Pac.

La Commission juridique a adopté la position suivante:

- 1) L'article 134 du Code des Sociétés s'applique tant au rapport de gestion relatif aux comptes annuels statutaires qu'au rapport de gestion consolidé.

L'article 134 est en effet repris dans le chapitre Ier «Dispositions générales en matière de contrôle» du titre VII «Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés». Ce chapitre Ier général s'applique expressément tant aux comptes annuels qu'aux comptes consolidés. En d'autres termes, s'il existe des honoraires complémentaires, ceux-ci doivent être mentionnés dans les deux rapports de gestion. Les informations relatives aux honoraires complémentaires des commissaires seront donc reprises de la même manière dans le rapport de gestion consolidé et dans le rapport de gestion relatif aux comptes annuels statutaires. Ce n'est que dans l'hypothèse où le contrôle des comptes consolidés est effectué par un réviseur d'entreprises qui n'exerce pas la fonction de commissaire dans la société consolidante, que la mention des honoraires dans le rapport de gestion ne sera pas identique (voyez l'article 146, dernier alinéa, du Code des Sociétés).

D'après la Commission juridique, pareille approche «consolidée» des honoraires est motivée par un souci de transparence. Il convient d'atti-

rer l'attention sur le fait que ne doivent être mentionnés dans le rapport de gestion consolidé que les honoraires complémentaires payés par l'entité consolidante qui a désigné le commissaire, et pour autant que cette société consolidante soit soumise au Code des Sociétés belge.

Ceci peut être illustré à l'aide des deux exemples suivants:

- La mention dans le rapport de gestion consolidé n'est, par exemple, pas requise à l'égard d'une société-mère américaine qui consolide et verse des honoraires complémentaires au commissaire, étant donné que cette entité n'entre pas dans le champ d'application de la législation belge sur les sociétés.
- Dans le cadre de la consolidation, l'obligation de mentionner les honoraires complémentaires dans le rapport annuel ne concerne que les honoraires versés par la société-mère et non ceux versés par la filiale.

11

L'obligation de mentionner des honoraires complémentaires dans le rapport de gestion ne s'applique pas pour les sociétés qualifiées de petites sociétés, étant donné que celles-ci ne doivent pas rédiger de rapport de gestion. D'après la Commission juridique, il n'est pas requis dans ce cas que les honoraires complémentaires soient mentionnés dans un autre document, comme par exemple dans les commentaires des comptes annuels, en l'absence de disposition expresse dans l'article 134. C'est par contre le cas, par exemple, en ce qui concerne l'obligation pour l'organe de gestion de faire rapport sur l'application des règles d'évaluation en cas de pertes (voyez l'article 96, 6°, du Code des sociétés): dans cette hypothèse, l'article 94 du Code des Sociétés prévoit expressément que les petites sociétés doivent reprendre cette mention dans le commentaire des comptes annuels.

- 2) La Commission juridique souligne ensuite à nouveau l'importance d'appliquer strictement le prescrit de l'article 134 du Code des Sociétés, eu égard au fait que les membres de l'organe de gestion et les commissaires qui ne respectent pas cet article sont susceptibles de sanctions pénales (voyez l'article 170, 1°, du Code des sociétés).
- 3) L'assemblée générale doit décider les émoluments du commissaire. Concrètement, il en résulte que tous les honoraires complémentaires qui seraient payés au commissaire par la société (jusqu'au moment de

(l'établissement du rapport de gestion) et qui n'ont pas été décidés par l'assemblée générale doivent être mentionnés.

- 4) Pour être complet, la Commission juridique souhaite ajouter que l'article 134 du Code des Sociétés ne contient pas de principe de matérialité: tous les honoraires complémentaires, même les plus réduits, tombent sous le champ d'application de l'article 134 du Code des sociétés.



Rémunération du commissaire par la société-mère

L'Institut a été interrogé pour savoir dans quelle mesure il est conforme à la loi que la rémunération du commissaire soit supportée par la maison-mère d'une société contrôlée. La Commission Juridique a estimé que cette technique est admissible dans la mesure où tous les éléments du statut du commissaire prévus par la loi sont dûment respectés: nomination par l'assemblée générale, fixation des honoraires par ladite assemblée générale.

La Commission Juridique rappelle en effet que l'article 64 détermine clairement que l'assemblée générale de la société contrôlée doit déterminer le montant des honoraires qui doit en outre permettre de respecter les normes de révision. Le contrat qui lie la société et le commissaire relève de la compétence de l'assemblée générale de la société filiale et ne peut engager la société-mère. Toutefois, la Commission considère que ce contrat peut fixer les modalités de facturation et de paiement des honoraires. Dans ce contexte, il ne paraît pas exclu que les parties conviennent de ces modalités sous réserve de contraintes déontologiques.

Du point de vue juridique, trois conditions paraissent en tout cas requises:

- l'assemblée générale de la société contrôlée doit avoir expressément accepté les modalités de facturation;
- le montant des honoraires du commissaire doit être fixé par cette même assemblée générale et permettre le respect des normes;

- le commissaire (c'est-à-dire le membre inscrit au tableau de l'IRE) perçoit effectivement la totalité des honoraires fixés par l'assemblée qui lui permettront de mettre en œuvre le programme de révision dans le respect des normes.



Application de la procédure d'alarme

La problématique suivante a été soumise à la Commission juridique. Une société se trouve dans la situation décrite par l'article 633 du Code des Sociétés (ancien article 103 des L.C.S.C.). Conformément aux dispositions légales, l'assemblée générale a été convoquée à temps par l'organe de gestion afin de délibérer sur les nouvelles mesures, tel que précisé dans le rapport spécial légalement prescrit.

II

Hypothèse 1

Bien que la situation financière ait été corrigée au cours de l'exercice suivant, la société reste dans la situation de l'article 103 L.C.S.C. (article 633 du Code des sociétés). Il y a cependant une amélioration clairement perceptible.

Hypothèse 2

La situation financière reste pratiquement stable. Il n'y a pas vraiment d'amélioration sensible. Cependant, la situation financière ne se détériore pas.

Question

Faut-il que le conseil d'administration convoque l'assemblée générale à tout instant à chaque nouvelle constatation de résultats (partiels), ou, suffit-il de traiter à nouveau ce point à l'ordre du jour de la réunion annuelle? Faut-il, dans l'hypothèse précédente, suivre à nouveau complètement la procédure de l'article 103 des L.C.S.C. (article 633 du Code des sociétés) ou suffit-il que le conseil d'administration informe l'assemblée générale de l'état de la situation avec renvoi au rapport spécial initialement adopté?

La Commission juridique renvoie en première instance à l'article 633 du Code des sociétés (article 103 L.C.S.C.). Cet article prévoit à l'alinéa premier:

«Sauf disposition plus rigoureuse 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, le cas échéant, dans les formes prescrites pour la modification des statuts, de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour.»

L'article 633, alinéa 4, du Code des sociétés, mentionne: *«Les mêmes règles sont observées si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur au quart du capital social mais, en ce cas, la dissolution aura lieu si elle est approuvée par le quart des voix émises à l'assemblée.»*

La Commission juridique distingue deux hypothèses:

- Si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, puis augmente à un montant supérieur à la moitié du capital social pour ensuite à nouveau être réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, il convient d'appliquer à nouveau les dispositions de l'article 633 du Code des sociétés.
- Si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social et reste inférieur à ce montant, même pendant plusieurs exercices, il convient de faire une seule application de l'article 103 L.C.S.C. (article 633 du Code des sociétés), sans préjudice de l'alinéa 4 du même article.

Dans chaque cas, il est opportun de mentionner systématiquement cette information dans le rapport de gestion ou dans le commentaire des comptes annuels.



Statut de la personne admise au serment de reviseur d'entreprises

La Commission du stage s'est penchée sur la qualité attribuée au stagiaire qui a réussi l'examen d'aptitude et qui, sur proposition de la Commission du stage, a été admis par le Conseil de l'Institut à la prestation de serment. La Commission du stage a soumis à la Commission juridique la question de savoir quel est le statut de la personne qui a été admise à la prestation de serment jusqu'au moment de la prestation de serment effective.

Conformément à la décision du Conseil, telle que reprise dans le Rapport annuel 1994, cette période peut durer cinq ans.

La question de la Commission du stage résulte de l'imprécision concernant la question de savoir si une personne dans cette situation est soumise à la déontologie de l'Institut.

La Commission juridique est d'avis que dans cette hypothèse, la personne concernée n'a ni la qualité de stagiaire ni la qualité de reviseur d'entreprises.

En vertu de l'article 4, 6°, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, la qualité de membre de l'Institut n'est en effet accordée que si la personne a prêté serment devant le Tribunal de commerce de son domicile.

L'article 27, 1°, de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage prévoit que le stage prend fin par la délivrance du certificat de fin de stage.

La Commission du stage pose la question de la délivrance du certificat. Celle-ci a-t-elle lieu lorsque la Commission du stage prend la décision de proposer au Conseil d'admettre le stagiaire au serment?

L'article 9 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage prévoit en effet que la Commission du stage propose au Conseil la délivrance du certificat. La Commission juridique est d'avis que la fin du stage coïncide ainsi avec la décision du Conseil de délivrer le certificat, et non pas avec la décision de la Commission du stage de proposer au Conseil d'admettre le stagiaire au serment.

Il résulte de ce qui précède que la personne se trouvant dans cette situation n'a ni la qualité de stagiaire ni celle de reviseur d'entreprises. Elle n'est dès lors pas soumise aux règles déontologiques, sauf le cas échéant en ce qui concerne les dispositions relatives au secret professionnel résultant de l'article 458 du Code pénal.

IV. COMMISSIONS SECTORIELLES

1. Contrôle des Mutualités et Unions Nationales de Mutualités
2. Contrôle des entreprises d'assurances
3. Partis politiques
4. Ecoles supérieures dans la Communauté flamande
5. Contrôle des ONG

II

1. CONTRÔLE DES MUTUALITÉS

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

Secrétariat: M. D. SZAFRAN

La Commission de contrôle des Mutualités a poursuivi ses travaux concernant les sujets suivants:

- Communication d'un avis concernant le règlement arrêtant les principes auxquels le contrôle interne et l'audit interne doivent répondre.
- Propositions en vue de la rédaction d'un arrêté royal relatif aux règles d'évaluation (notamment les fonds de réserve).

- Avis relatif à l'adaptation et à l'extension des schémas des comptes annuels de l'assurance obligatoire.
- Examen de la problématique des accords de collaboration tels que prévus à l'article 43 de la loi du 6 août 1990 et avis sur la matière.

En outre, au cours de l'année, deux réunions particulières ont été tenues conjointement avec l'Office de Contrôle des Mutualités.

Les travaux se poursuivront au cours de l'exercice 2001.

2. CONTRÔLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES

Président: M. R. VANDER STICHELE

Vice-Président: Mme I. BOETS

Membres: MM. R. ADRIAENSSENS, L. CARIS, J. FOSSION, G. HOF et M. LANGE

Secrétariat: M. D. SZAFRAN

L'Office de Contrôle des Assurances (OCA) organise des examens destinés à l'agrément des réviseurs d'entreprises pouvant être désignés en qualité de commissaires-réviseurs d'entreprises d'assurances. Le dernier examen organisé par l'OCA remonte à 1997.

Au cours de l'année 2000, la réforme du règlement d'agrément des commissaires agréés pour le contrôle des entreprises d'assurances a été mise en œuvre.

Les règles mises en place requièrent qu'un cabinet de réviseurs d'entreprises agréé par l'OCA soit composé d'au moins deux réviseurs d'entreprises. Le Conseil est d'avis que cette nouvelle règle implique qu'un cabinet de réviseurs d'entreprises pourrait perdre son agrégation par l'OCA du seul fait du départ d'un des deux réviseurs de ce cabinet qui aurait été agréé par l'OCA.

A la suite de la mise en œuvre du nouveau règlement d'agrément des commissaires agréés pour le contrôle des entreprises d'assurances, l'OCA a déclaré que le prochain examen, qui devait avoir lieu en 2002, pourra être avancé en 2001.

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.

Secrétariat: M. D. SZAFRAN

Les partis politiques ont fait rapport le 30 avril 2000 sur leurs comptes consolidés relatifs à l'exercice 1999, conformément à la loi du 23 juin 1999 (*Moniteur Belge*, 10 août 1999). Depuis cette date, il appartient au conseil d'administration de l'a.s.b.l. (article 22 de la loi) d'établir le rapport financier sur les comptes annuels du parti politique et de ses 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 cette même a.s.b.l. nomme un réviseur d'entreprises, qui fera rapport sur le rapport financier du conseil d'administration mentionné ci-avant.

II Le groupe de travail a activement conseillé la Commission de contrôle parlementaire concernant l'introduction d'un schéma normalisé pour les comptes consolidés, la définition précise des composantes à intégrer dans le périmètre de consolidation et a déposé auprès de la Commission de contrôle un modèle de rapport relatif à l'attestation sur les comptes consolidés du parti politique et de ses composantes.

Les informations financières au 31 décembre 2000 comprendront les chiffres comparatifs avec l'exercice 1999. Elles seront exprimées en francs belges.

4. ECOLES SUPÉRIEURES DE LA COMMUNAUTÉ FLAMANDE

Coordination des travaux: Monsieur 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 gouvernementaux pour les écoles supérieures.

Coordination du sous-groupe de travail «Avis comptables pour les écoles supérieures»: Monsieur G. VAN DE VELDE.

Le groupe de travail «Avis comptables pour les écoles supérieures», présidé par le confrère G. VAN DE VELDE, est composé de réviseurs d'entreprises effectuant l'audit d'écoles supérieures, de commissaires du gouvernement auprès des écoles supérieures, de plusieurs responsables financiers des écoles supérieures, ainsi que d'un représentant du département Enseignement – Section Ecoles supérieures du Ministère de la Communauté flamande et du «*Vlaamse Hogescholeerraad*» (VLHORA).

Ce groupe de travail s'est réuni huit fois au cours de l'exercice 2000 et a traité les différents thèmes repris ci-après.

Le groupe de travail a poursuivi ses discussions sur les modifications proposées de l'arrêté du Gouvernement flamand du 15 novembre 1995 relatif à la comptabilité des écoles supérieures. Ces discussions ont donné lieu à une proposition d'adaptation qui a été communiquée aux représentants politiques du secteur des écoles supérieures.

En ce qui concerne la comptabilité analytique, un consensus visant à obliger les écoles supérieures à présenter un minimum d'informations analytiques pertinentes a vu le jour au sein du groupe de travail. Une certaine flexibilité est toutefois accordée aux écoles supérieures en ce qui concerne la manière dont la dimension analytique est conçue.

Le groupe de travail a par ailleurs finalisé une dizaine d'avis qui vont être portés à la connaissance des écoles supérieures par le canal de communication du commissariat du gouvernement. Ces avis portent entre autres sur: la créance à long terme relative aux moyens de fonctionnement de 1995, les salaires impayés, les indemnisations («*TBS-vergoedingen*»), le réaménagement des fonds propres, les comptes de réserve, l'état semestriel, et la distinction entre les investissements et les coûts. Un certain nombre d'avis seront également traités dans le programme de l'exercice 2001.

Le groupe de travail a également pris connaissance du rapport transmis par la Cour des Comptes concernant l'enquête menée auprès de plusieurs écoles supérieures. Ce rapport fera l'objet d'une analyse détaillée au cours

de l'exercice 2001 et un certain nombre de sujets seront également suivis de près. Ces analyses seront éventuellement suivies de recommandations à l'égard des écoles supérieures.

A la demande du commissariat du gouvernement, le groupe de travail a poursuivi ses discussions sur le bilan social applicable aux entreprises. Il a examiné dans quelle mesure les écoles supérieures honorent déjà cette obligation via les données contenues dans le rapport annuel et dans les comptes annuels. A ce sujet, un compte rendu écrit sera envoyé au commissaire du gouvernement – coordinateur auprès des écoles supérieures.

Plusieurs thèmes intéressants, abordés au sein du groupe de travail, ont fait l'objet d'une journée d'études organisée par l'IRE le 8 juin 2000 à Saint-Nicolas. Cette journée d'études animée a été coordonnée par le Vice-Président de l'IRE, M. Ludo SWOLFS. On pouvait y relever aussi bien la présence des reviseurs d'entreprises que la présence d'un nombre considérable de représentants des écoles supérieures et des universités. Dans le programme, une distinction a pu être faite entre les interventions à caractère technique d'un certain nombre de reviseurs d'entreprises actifs dans le secteur (H. VAN IMPE, E. BERTELS, K. VERHEYDEN). Ces derniers ont traité certaines matières fiscales importantes relatives au statut fiscal des établissements d'enseignement et aux économies d'échelle dans l'enseignement, en mettant l'accent sur l'a.s.b.l. Les activités du groupe de travail de l'IRE ont également été présentées et plusieurs thèmes d'actualité financière ont été développés. Monsieur H. VAN HOOGENBEMT a exposé les principes directeurs de certaines questions d'actualité importantes relatives au droit social dans l'enseignement. Il a également analysé en profondeur le statut des professeurs invités et la problématique des indemnités «*BTS-vergoedingen*». Maître D. D'HOOGHE a, quant à lui, donné un exposé sur l'application de la loi relative aux missions publiques.

Des conférences à caractère politique ont également eu lieu en marge des discours techniques précités. Il convient de mentionner à ce sujet l'intervention du représentant du Ministre flamand de l'Enseignement et de la Formation, M. VANDERPOORTEN, au cours de laquelle la fructueuse collaboration entre l'administration et le groupe de travail de l'IRE a été mise en évidence. L'accent a également été mis sur l'action des pouvoirs publics visant à harmoniser au mieux la réglementation des universités et des écoles supérieures, sans que ces institutions ne perdent leur identité respective. Ceci

devrait donner lieu à un arrêté commun du Gouvernement flamand portant sur la comptabilité des écoles supérieures et des universités. La réalisation et le développement de ces nouvelles réglementations comptables réserveront sans doute un rôle important au groupe de travail de l'IRE, lequel sera amené à s'étendre aux représentants du secteur universitaire.

Enfin, M. D. DE CEULAER, Vice-Président de la «*Vlaamse Hogescholenraad*» (VLHORA), a prononcé un discours critique sur les thèmes du *benchmarking*, de la budgétisation et de la qualité à des conditions abordables.

Pour l'exercice 2001, de nombreuses activités sont également à l'ordre du jour de l'agenda. Six réunions du groupe de travail «*écoles supérieures*» sont prévues, de même que la discussion et la finalisation d'une dizaine de nouveaux projets d'avis.

5. CONTRÔLE DES ONG

Président: Monsieur André CLYBOUW

Membres: Madame Chantal JOOS, Messieurs Steve BALCAEN, Michel DE WOLF, Jan MAS, Alain CHAERELS, Jean-Marie DEREMINCE et Luk OSTYN.

Secrétariat: M. Eric VAN MEENSEL

Dans le courant de l'année 2000, le groupe de travail a évalué les activités des réviseurs d'entreprises dans le cadre du «*Mémorandum de 1998 concernant le contrôle des ONG*».

Afin d'obtenir une meilleure vision, une enquête a été effectuée auprès des réviseurs d'entreprises qui exercent un mandat auprès d'ONG subsidiés par l'AGCD. Après analyse des résultats de cette enquête, le groupe de travail a formulé les observations suivantes lors de sa réunion du 10 juillet 2000:

- A l'égard des réviseurs:
 - Réaliser une action de sensibilisation afin de plus faire usage d'une solide analyse de risques lors du contrôle des ONG, qui pourrait être réalisée à l'occasion d'un séminaire destiné aux réviseurs des ONG.

- Faire adopter la pratique de la «confirmation de la décision» des ONG à l'égard de l'affectation des subsides.
- A l'égard de l'AGCD:
 - Accorder une aide financière aux ONG afin qu'ils tiennent une solide comptabilité financière et qu'ils forment le personnel nécessaire à cette fin;
 - Accepter que la partie (1 %) des subsides accordés qui peut être dépensée pour l'évaluation des activités serait utilisée pour l'évaluation du contrôle interne et du contrôle des dépenses à l'étranger.

Une étude a été réalisée relative à la philosophie de contrôle des autorités subventionnantes non-belges dans le but de pouvoir situer les missions d'audit dans un cadre plus large. En outre, une étude a été réalisée concernant les missions d'audit à effectuer en ce qui concerne l'évaluation des activités étrangères d'une ONG.

Au cours de l'année 2000, des contacts très importants ont été établis et entretenus avec les responsables des autorités subventionnantes et notamment avec le Conseiller général de l'AGCD et avec ses collaborateurs. Ces contacts écrits ou verbaux ont été une excellente occasion pour mettre en place un échange entre les points de vue discutés au sein du groupe de travail *Contrôle des ONG* de l'Institut et les préoccupations des autorités.

Un problème important à propos duquel le Conseiller général de l'AGCD a consulté le groupe de travail concernait la mise en œuvre de l'article 31 de l'arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subsidiation des organisations de développement non gouvernementales et de leurs fédérations. Cet article prévoit un contrôle annuel ponctuel et financier des ONG désignées par les autorités. Après discussion au sein du groupe de travail et après plusieurs entretiens avec le Conseiller général et ses collaborateurs, une lettre a été adressée au Conseiller général commentant les grandes lignes des travaux du réviseur d'entreprises au sein des ONG. La lettre conclut que les travaux de contrôle du réviseur répondent aux exigences prévues à l'article 31, si bien que les autorités peuvent confier la mise en œuvre de cet article au réviseur d'entreprises.

En décembre 2000, le groupe de travail a formulé et discuté à l'intention des autorités un certain nombre de suggestions visant à faire évoluer

la réglementation pour le prochain plan quinquennal. Ces propositions portent sur un rapprochement plus net entre la comptabilité, les comptes annuels et autres rapports émis par les ONG avec les principes généralement acceptés. Leur effet éventuel pourrait incontestablement déboucher sur des programmes de travail revisoraux et sur des rapports revisoraux correspondant mieux aux attentes des tiers et plus particulièrement des autorités subventionnantes.

Les contacts seront poursuivis en 2001.

V. RELATIONS EXTERIEURES

A. COMITE INTER-INSTITUTS

1. Lignes de conduite en matière de publicité
2. Procédure de passerelles entre les instituts
3. Règles d'organisation et de fonctionnement du Comité Inter-Instituts
4. Relations avec le Conseil Supérieur des Professions économiques

B. RELATIONS INTERNATIONALES

1. Commission des relations internationales
2. *International Federation of Accountants (IFAC)*
 - 2.1. *International Federation of Accountants*
 - 2.2. Stratégies existantes et nouvelles initiatives
 - 2.3. Projet de modification du Code éthique (juin 2000)
 - 2.4. ISA 100 «*Assurance Engagements*»
 - 2.5. ISA 240 «*Frauds & Erreses*»
3. *International Accounting Standards Committee (IASC)*
 - 3.1. Nouvelle structure
 - 3.2. Reconnaissance par l'IOSCO
4. Fédération des Experts comptables Européens
 - 4.1. Conseil de la FEE
 - 4.2. *EtBis Working Party*
 - 4.3. *Auditing Working Party*
 - 4.4. *Liberalisation – Qualification Working Party*
 - 4.5. *Accounting Working Parties*
 - 4.6. Fiscalité
5. *Committee on Auditing* de la Commission européenne
6. Fédération internationale des experts-comptables francophones (FIDEF)
7. Groupe de liaison belgo-néerlandais

A. COMITE INTER-INITIUTS

Représentants de l'IRE: MM. Jean-François CATS, Président, Ludo SWOLFS, Vice-Président et David SZAFRAN, Secrétaire général.

Représentants de l'IEC: MM. Johan DE LEENHEER, Président, G. DELVAUX, Vice-Président et Ph. VAN EECKHOUTE, Secrétaire général.

Représentants de l'IPCF: M. P. LEDENT, Président, Mme F. PHILIPPE, Vice-Président et M. G. LENAERTS, Directeur-Général

Le Comité inter-instituts, créé par la loi du 22 avril 1999, s'est réuni les 17 janvier, 24 mars et 6 septembre 2000, sous la présidence de M. Jean-François CATS, Président de l'IRE. Lors de la réunion du 11 décembre 2000, le Président de l'IRE a, selon la procédure mise en place, passé la présidence du Comité inter-instituts au Président de l'IEC, M. Johan DE LEENHEER.

1. LIGNES DE CONDUITE EN MATIÈRE DE PUBLICITÉ

Deux systèmes existent: le premier interdit la publicité, mais il autorise des dérogations. Le second autorise la publicité mais fixe des limites. Il y a lieu de signaler très clairement aux membres de la profession, quel que soit l'Institut auquel ils appartiennent, que la publicité est autorisée en Belgique. Cette situation est d'autant plus claire aujourd'hui après les arrêts de justice en matière de droit de la concurrence.

Il existe cependant des limitations à cette autorisation de publicité. Le texte de l'IFAC paraît tout à fait acceptable en cette matière.

Il a paru utile aux trois Instituts d'établir une circulaire déontologique commune sur la base des principes du code éthique de l'IFAC.

Le comité inter-Instituts a approuvé, en vue de les soumettre aux Conseils respectifs des trois Instituts, des lignes de conduite communes en matière de «diffusion d'informations par les professions économiques». Le projet sera ensuite transmis au Conseil Supérieur des Professions économiques.

2. PROCÉDURE DE PASSERELLES ENTRE LES INSTITUTS

Le Comité inter-instituts a constaté que l'exécution de l'accord conclu entre ces deux Instituts le 30 mars 1998 est effectif et n'a pas suscité de difficultés d'application. La question de la passerelle entre l'IEC et l'IPC est en préparation et sera examinée ultérieurement.

3. RÈGLES D'ORGANISATION ET DE FONCTIONNEMENT DU COMITÉ INTER-INSTITUTS

En 2000, le Comité inter-instituts a également approuvé ses règles d'organisation et de fonctionnement.

11

4. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPÉRIEUR DES PROFESSIONS ÉCONOMIQUES

Le Comité inter-Instituts a exprimé son souhait que les membres du Conseil Supérieur des Professions Économiques soient désignés dans les délais prévus par la loi.

B. RELATIONS INTERNATIONALES

1. COMMISSION DES RELATIONS INTERNATIONALES

Lors de sa séance du 9 juin 2000, le Conseil a décidé de revoir la composition de la Commission des relations internationales. Le Conseil a décidé que feront également partie de la Commission internationale les différents représentants de l'IRE au sein des instances européennes et internationales.

Siégeront au sein de la commission internationale les membres suivants:

- J.F. CATS, Président;
- L. SWOLFS, P. FIVEZ, K. VAN OOSTVELDT, F. VERHAEGEN, R. VANDER STICHELEN, L. HELLEBAUT, F. CALUWAERTS, M. DE WOLF, H. VAN IMPE, L. JOOS, R. ADRIAENSSENS, J. VANDERHOEGHT, réviseurs d'entreprises;
- D. SZAFRAN, Secrétaire Général de l'Institut;

Le Groupe Audit sera suivi par J. FULTON, P. FIVEZ et J.P. VINCKE, réviseurs d'entreprises. Le suivi du Groupe Comptabilité sera quant à lui assuré par L. DISCRY, T. VAN LOOKE, K. VAN OOSTVELDT, F. FANK, J. VANDERNOOT, réviseurs d'entreprises et par Monsieur COLLINET, membre de la Commission bancaire et financière.

La Commission des relations internationales a pour principale mission de:

- faire rapport sur les discussions des groupes de travail siégeant dans les instances européennes et internationales;
- répartir et assurer le suivi des questions internationales spécifiques aux commissions et aux groupes de travail concernés de l'Institut.

2. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

2.1. International Federation of Accountants

L'*International Federation of Accountants* (IFAC), organisation mondiale de la profession, représente deux millions d'experts-comptables dans le monde

et regroupe à ce jour 153 organisations membres réparties dans 113 pays différents.

Sa mission principale consiste à contribuer au développement de la profession et à l'harmonisation de ses standards techniques et éthiques afin de promouvoir des prestations de services de haute qualité dans l'intérêt public.

2.2. Stratégies existantes et nouvelles initiatives

L'IFAC a entamé des discussions sur la manière dont elle allait poursuivre ses objectifs dans les années à venir. Elle a rappelé à cet égard l'importance des stratégies existantes et a défini de nouvelles initiatives. Ces nouvelles initiatives ont été discutées et approuvées par le Comité exécutif (*Board*) de l'IFAC lors d'une réunion qui s'est tenue à Manille du 6 au 8 novembre 2000.

2.2.1. Stratégies existantes

Les stratégies existantes consistent notamment à soumettre aux différents comités de l'IFAC des questions relevant de leurs compétences respectives.

Les comités opérant au sein de l'IFAC sont désormais au nombre de sept: le comité de formation, le comité des questions éthiques, le comité de la comptabilité financière et de gestion, le comité international des pratiques d'audit (IAPC), le comité du secteur public, le comité des technologies de l'information, et nouvellement créé, le «*Compliance committee*».

Le nombre des questions soumises à ces différents comités a significativement augmenté. Ces questions concernent particulièrement:

- l'*International Auditing Practice Committee* (IAPC), concernant l'adoption par l'IOSCO des normes ISA;
- le *Public Sector Committee*, concernant la reconnaissance générale de ses standards internationaux applicables au secteur public (IPSA);
- l'*Education Committee* qui présente une occasion unique d'assumer un rôle déterminant dans la coordination globale de l'éducation et de la formation des experts comptables;
- la publication d'un amendement au code éthique de l'IFAC en matière d'indépendance;
- l'*Information Technology Committee* qui vise à accroître les compétences IT

des experts comptables et à sensibiliser ces derniers aux applications et développements technologiques;

- le *Financial and Management Accounting Committee*.

L'IFAC continue à développer ses relations avec les organisations régionales et les institutions membres.

2.2.2. Nouvelles initiatives

Les principales initiatives proposées concernent:

- (i) la création d'un nouveau comité, en l'occurrence le «*Compliance Committee*», et la description de son programme de travail;

La création de ce nouveau comité a été approuvée lors de la réunion du Conseil de l'IFAC à Edimbourg au mois de mai 2000. Ce comité a été institué au même moment que la dissolution du comité d'admission (*Membership Committee*), suite au souhait émis par le Comité exécutif de reprendre les compétences relatives au processus de considération et d'approbation des candidatures à l'adhésion de l'IFAC.

Le *Compliance Committee* a pour mission de:

- suivre de près la pertinence, le caractère suffisant et l'efficacité des obligations de l'IFAC, ainsi que le respect de ces obligations par les instituts membres de l'IFAC; ces obligations incluent le respect des standards internationaux, le respect du code éthique de l'IFAC et le contrôle de qualité périodique.
- comparer les processus disciplinaires et de surveillance des instituts membres, leur caractère approprié et leur efficacité en vue d'en faire rapport au Comité exécutif et au Conseil de l'IFAC;
- considérer la manière visant à encourager au mieux les instituts membres à mieux respecter ces obligations, et partant, à atteindre les objectifs de l'IFAC dans l'intérêt public;
- mettre sur pied des projets visant à assister les membres dans le respect de ces obligations afin de considérer si des pouvoirs additionnels sont requis pour faire respecter le règlement de l'IFAC par les instituts membres;
- mettre en œuvre les décisions adoptées au sein de l'IFAC;
- analyser et réduire l'écart entre les standards locaux et internationaux.

- (ii) l'établissement d'un nouveau comité concernant les petites et moyennes entreprises et une *Task Force* PME, visant à reconnaître leur importance dans la plupart des économies industrialisées et à trouver des solutions à leurs besoins.

Cette initiative complète le travail des institutions membres de l'IFAC et des organisations régionales. Le groupe de travail institué à cet effet continue à définir le champ d'intervention des institutions membres de l'IFAC dans ce domaine.

- (iii) l'établissement et la gestion d'un nouveau régime d'auto réglementation, comprenant le *Forum of Firms* de l'IFAC (FOF) et le *Public Oversight Board* de l'IFAC;

L'objectif visé est de renforcer la capacité d'auto réglementation de la profession et le système financier global dans lequel elle opère. Cet objectif répond notamment aux réserves émises par SEC en ce qui concerne le caractère approprié des processus d'auto réglementation de la profession dans le monde.

Des plans préliminaires sont en cours d'élaboration en ce qui concerne le développement de la constitution du *Forum of Firms* et des procédures d'opérations. Ce forum vise à faire participer étroitement les entreprises impliquées dans les audits internationaux aux activités de l'IFAC et, par tant, à améliorer la qualité de l'audit et du *reporting* financier.

Cette initiative vise à promouvoir la croissance des marchés de capitaux mondiaux compte tenu de l'expansion du commerce international, l'ouverture majeure des marchés des économies en transition et en voie de développement, la révolution des communications et l'usage croissant des nouvelles technologies de l'information et de la communication. La croissance des flux de capitaux va de pair avec des besoins croissants d'information pour les prises de décisions. Ces informations doivent être crédibles, transparentes et particulièrement comparables entre pays en raison de la globalisation des marchés. Ces critères sont indispensables à la promotion de la stabilité de l'économie globale et à la croissance des flux de capitaux.

2.3. Projet de modification du code éthique (juin 2000)

Lors de sa réunion à Edimbourg au mois de mai 2000, le Conseil a approuvé l'idée de soumettre à consultation publique un document de discussion visant à modifier le Code éthique de l'IFAC. Ce document de discussion fut publié au mois de juin 2000 et fixait l'échéance des commentaires au 15 septembre 2000.

Compte tenu des diverses réactions, le Comité éthique souhaite introduire dans le document révisé un certain nombre d'éléments nouveaux. Ceux-ci incluent notamment:

- l'harmonisation, si possible, avec les lignes directrices développées en Europe et aux Etats-Unis;
- l'amélioration des lignes directrices par l'ajout de plusieurs exemples illustrant la manière dont les diverses mesures de sauvegarde, autres que le refus de prêter la mission, peuvent être appliquées dans une variété de situations;
- l'introduction d'autres mesures de sauvegarde proposées dans le cadre de la consultation publique en vue d'améliorer l'utilité du Code et de cerner au mieux les obligations de la profession à l'égard de la protection de l'intérêt public;
- l'amélioration de la clarté du document en apportant certaines modifications de forme.

La nouvelle version du document de discussion est prévue pour approbation par le Comité éthique en 2001.

Le Comité éthique reconnaît par ailleurs la nécessité de définir des lignes directrices en ce qui concerne particulièrement les services non audit. Une demande visant le traitement de ces questions sous son autorité a été adressée au Comité exécutif de l'IFAC.

2.4. ISA 100 «Assurance Engagements»

Outre les missions légales d'audit, les activités du réviseur d'entreprises s'étendent à une série de nouvelles missions spécialisées dans de nombreux domaines tel que l'évaluation des risques (*risk assessment*), les *compliance ser-*

VICES, l'évaluation de l'intégralité du système du contrôle interne, le commerce électronique, etc.

L'IFAC a adopté en juin 2000 une norme en matière d'«assurance engagement», compte tenu des différents commentaires reçus par les parties intéressées sur son document de travail intitulé «Reporting on the Credibility of Information».

Cette norme permet de situer ces nouveaux services professionnels à valeur ajoutée dans un cadre global des missions effectuées par les auditeurs au niveau international. Elle contient des principes de base visant à permettre aux professionnels de fournir aux utilisateurs et aux décideurs un niveau d'«assurance» élevé en ce qui concerne l'information relative à la mesure ou l'évaluation d'éléments relevant de la responsabilité d'une autre partie.

2.5. ISA 240 «Frauds & Errors»

L'IAPC a approuvé la publication, en mars 2000, d'un document de discussion⁽¹⁾ visant à réviser, actualiser et élargir les exigences du standard ISA 240 «Frauds and Error». Un nouveau standard «Frauds and Error» devrait donc voir le jour à l'issue de la période de discussion fixée au 30 juin 2000.

L'IAPC reconnaît que la norme ISA 240, telle que conçue actuellement, définit de manière appropriée la responsabilité des auditeurs en ce qui concerne les fraudes et les erreurs dans les procédures d'audit. Il est toutefois aussi d'avis que la planification et la performance de l'audit peuvent être améliorées. Il a par conséquent souhaité introduire de nouveaux principes de base ou procédures essentielles dans le travail de l'auditeur.

Ces principes comprennent notamment la nécessité pour l'auditeur:

- d'approfondir, lors de la planification de l'audit, l'enquête sur la direction, afin d'obtenir des informations sur la compréhension de la direction quant à l'audit et les systèmes de contrôle interne en place, de manière à détecter les fraudes et erreurs et, partant, le risque d'une présentation erronée des états financiers;

(1) Ce document de travail est disponible sur le site Internet de l'IFAC: www.ifac.org

- de déterminer si la direction est consciente de l'existence de fraudes ou de fraudes potentielles ou de la découverte d'erreurs importantes. L'auditeur est tenu de considérer s'il est utile de recueillir le point de vue du personnel impliqué dans la gestion de ces matières;
- de considérer, dans la procédure d'enquête sur la direction, si des matières susceptibles d'intéresser la direction sont à discuter avec les personnes impliquées dans la gestion de l'entité;
- de considérer, dans le cadre du contrôle de risque prévu par la norme ISA 400, la présence de facteurs de risques frauduleux et la possibilité que ceux-ci impliquent un reporting financier frauduleux ou un détournement de fonds;
- de faire rapport sur les facteurs de risques identifiés dans les procédures d'audit et de transmettre ses réactions en la matière;
- de considérer si l'identification d'une erreur (*misstatement*) peut indiquer une fraude. Dans l'affirmative, l'auditeur est tenu de considérer les implications de ces erreurs sur les autres aspects de l'audit, ce compris la crédibilité des déclarations de la direction (*management representations*);
- d'obtenir des déclarations écrites de la direction en ce qui concerne la transparence sur tous les faits portant sur les fraudes ou les fraudes potentielles;
- de communiquer les problèmes spécifiques au niveau approprié de la direction.

Le document de travail comprend également des lignes directrices en ce qui concerne la nature et le type des erreurs issues de fraudes (reporting financier frauduleux et détournement de fonds), les responsabilités de la direction, celles des personnes chargées de la gestion de l'entreprise sous le plan de l'audit et des systèmes de contrôle interne et les matières que l'auditeur doit communiquer à la direction de l'entreprise.

Le document de travail procure également des exemples de facteurs de risques relatifs aux erreurs issues de fraudes, des exemples de circonstances générant des erreurs ou des fraudes potentielles et des exemples de modifications de procédures en réponse à ces facteurs de risques.

3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC)

L'*International Accounting Standards Committee (IASC)*, créé en 1973, est un institut privé dont l'objectif vise l'harmonisation mondiale des principes comptables utilisés dans les procédures de reporting financier.

L'IASC compte à ce jour 153 professionnels répartis dans 112 pays.

3.1. Nouvelle structure

Un des événements majeurs de cette année a incontestablement été l'adoption de décisions visant la restructuration de l'IASC. La nouvelle constitution a été unanimement adoptée par le Conseil de l'IASC, lors de sa réunion au mois de mars 2000, et par les organisations membres de l'IASC, lors de leur assemblée générale qui s'est tenue à Edinburgh le 24 mai 2000.

Cette nouvelle constitution implémente les recommandations proposées par le *IASC's Strategy Working Party* dans son rapport intitulé *Recommendations on Shaping IASC for the Future*⁽¹⁾ (November 1999). Ces recommandations ont notamment porté sur les objectifs et la stratégie de l'IASC, l'implémentation et le respect de ses standards, et son système de cotisations.

Les principales caractéristiques de la nouvelle structure sont les suivantes:

- L'IASC sera considérée comme une organisation indépendante;
- L'IASC sera constitué de deux organes principaux: *The Trustees* et le *Board*. Deux autres organes opéreront en marge de ceux-ci: le *Standards Advisory Council* et le *Standard Interpretation Committee*;
- Les administrateurs (*Trustees*) seront notamment chargés de nommer les membres du Conseil, du *Standard Advisory Council* et du *Standard Interpretation Committee*. Ils seront en outre chargés d'exercer la supervision et la gestion du Comité, lever les fonds requis et procéder aux amendements constitutionnels. La nouvelle constitution atténue

(1) Ce document est disponible sur le site Internet de l'IASC: <http://iasc.org.uk>.

ainsi les liens formels entre l'IASB et l'IFAC étant donné que l'IFAC ne sera plus en charge de désigner les membres du Conseil de l'IASB;

- Le Conseil apportera pour sa part son expertise technique et sera le seul responsable de l'établissement des normes comptables;
- Le *Standards Advisory Council* sera chargé de faire participer, dans le processus d'implémentation des normes internationales, les organisations et les personnes intéressées par le reporting financier international. Il sera en outre chargé de conseiller le Conseil et éventuellement les *Trustees*.
- Le *Standing Interpretation Committee* continuera à opérer sous sa forme précédente. Il sera ainsi chargé d'apporter l'assistance nécessaire en ce qui concerne l'application et l'interprétation des normes comptables internationales.

Au début de la mise en œuvre de cette nouvelle constitution, un Comité de nomination (*Nominating Committee*) a été mis sur pied par le Conseil de l'IASB afin de sélectionner le groupe initial des administrateurs. Ceux-ci ont été désignés au mois de mai 2000 et se sont réunis pour la première fois au mois de juin 2000. Cette première réunion avait pour objectif de désigner les sous-comités chargés de coordonner la recherche de fonds et des membres du nouveau Conseil de l'IASB. Compte tenu des avis des diverses parties intéressées, les administrateurs ont pour leur part proposé à Sir David TWEEDIE, Président du *UK Accounting Standards Board*, à être le premier président du nouveau Conseil de l'IASB.

3.2. Reconnaissance par l'IOSCO

Lors de sa réunion qui s'est tenue le 17 mai à Sydney, l'*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) a recommandé à ses membres de permettre aux multinationales l'utilisation des normes de l'IASB dans la préparation de leurs états financiers.

Cette résolution est le fruit d'une longue période de coopération entre l'IOSCO et l'IASB. Elle aura pour effet de faciliter les offres et les cotations transfrontalières des entreprises multinationales et de promouvoir le développement des normes comptables internationales dans un contexte de forte croissance de flux de capitaux transfrontaliers.

La recommandation de l'IOSCO couvre précisément 30 normes de l'IASC en raison de leur caractère approprié pour les opérations d'offre et de cotation.

L'IOSCO a par ailleurs identifié une série de questions importantes relatives aux normes 2000 de l'IASC non encore traitées actuellement. L'analyse de ces questions est reprise dans un rapport d'évaluation⁽¹⁾ publié par le Comité technique de l'IOSCO. Ce rapport présente également des traitements supplémentaires susceptibles d'être requis pour traiter ces questions aux niveaux régional ou national.

La recommandation de l'IOSCO garantit son implication dans le travail de l'IASC. A cet égard, l'IOSCO a insisté auprès de l'IASC pour que celui-ci traite, dans le cadre de son futur programme de travail, les questions non encore résolues et identifiées dans le rapport d'évaluation. L'IOSCO projette pour sa part de mener une enquête visant à évaluer les efforts entrepris par ses membres pour permettre l'usage des normes de l'IASC.

4. FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS

4.1. Conseil de la FEE

Le Conseil de la FEE s'est réuni quatre fois au cours de l'exercice 2000.

Lors de sa séance du 5 décembre, le Conseil a approuvé de nouvelles règles internes de fonctionnement. Des procédures ont été mises sur pied afin d'améliorer l'efficacité des activités de la FEE dans de nombreux domaines difficiles, en ce compris le domaine relatif à la procédure de prise de décisions au sein même du Conseil.

Sur le plan externe, le Conseil a particulièrement porté son attention sur le suivi des dossiers relatif à la monnaie unique, l'éthique, la comptabilité (*accounting*) et l'audit (*auditing*). Lors de sa réunion de juin 2000 à Strasbourg, le Conseil a notamment rappelé la nécessité pour les institutions européennes d'accepter une approche globale en matière de normes

(1) Report to the Technical Committee by Working Party No. 1 Regarding the IASC Standards.

d'audit et de normes comptables. Le Conseil a également participé aux discussions relatives aux propositions de candidatures aux postes d'administrateurs (*Trustees*) de l'*International Accounting Standards Committee* (IASC).

Les autres activités du Conseil ont notamment porté sur le développement des relations de la FEE avec les pays de l'Europe de l'Est et de l'Europe Centrale, l'assistance aux PME et la fiscalité.

Le Conseil a par ailleurs finalisé, à l'issue de ces deux dernières années, les travaux entrepris depuis longtemps par ses différents groupes de travail, en approuvant et en publiant les résultats de leurs recherches respectives. On notera en particulier les rapports suivants⁽¹⁾ pour leur influence sur l'avenir de la profession dans l'Union européenne:

[1] *The discussion paper on The Liberalisation of the Accountancy Profession in the Europe* (Mars 1999);

[2] *The discussion paper on A Financial Reporting Strategy within Europe* (Octobre 1999);

[3] *The Auditor's Report in Europe* (Juin 2000).

L'attention du Conseil s'est récemment portée sur la publication de la communication⁽²⁾ de la Commission visant l'obligation pour les sociétés européennes cotées d'élaborer leurs états financiers consolidés conformément aux normes comptables internationales (IAS) à partir de l'exercice 2005. Cette communication s'inscrit dans le cadre du développement d'une stratégie européenne de reporting financier, laquelle stratégie vise une intégration des marchés de capitaux compatible avec les besoins des investisseurs et les objectifs généraux de développement de l'Europe.

4.2. *Ethics Working Party*

Le groupe de travail *Ethics* de la FEE s'est réuni cinq fois au courant de l'année 2000.

Durant les deux dernières années, ce groupe de travail s'est principalement focalisé sur les questions relatives à l'indépendance de l'auditeur et à la promotion de l'approche conceptuelle de la FEE en la matière.

(1) La liste complète des publications de la FEE est disponible à l'adresse Internet suivante: www.fee.be

(2) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament - *EU Financial Reporting Strategy: the way forward* - (13 juin 2000).

La FEE a par ailleurs participé aux projets menés par d'autres institutions sur le thème de l'indépendance:

4.2.1. Commission européenne

Dans le cadre de son initiative visant l'élaboration d'un code de conduite européen, la Commission européenne a publié le 15 décembre 2000 un document de travail définissant un ensemble de principes fondamentaux relatifs à l'indépendance de l'auditeur⁽¹⁾. La FEE a particulièrement suivi de près les développements des réflexions de la Commission européenne et du *Committee on Auditing* en la matière. L'objectif poursuivi par la FEE visait à éviter que la position européenne ne s'écarte de son approche conceptuelle relative à l'indépendance.

4.2.2. Independence Standards Board

La FEE a contribué à certains travaux de l'*Independence Standards Board* (ISB). Elle a en effet émis de nombreux commentaires sur les sujets suivants, traités au sein des différentes *Task Forces* de l'ISB:

- *Discussion Memorandum on Appraisal and Valuation Services;*
- *Discussion Memorandum on Legal Services;*
- *Discussion Memorandum on Conceptual framework for auditor independence;*
- *Exposure draft on Employment with audit clients.*

Ce dernier document de travail a finalement donné naissance, en juillet 2000, à un nouveau standard basé sur l'approche des menaces et des mesures de sauvegarde.

4.2.3. International Federation of Accountants

La FEE continue à suivre de manière attentive les travaux de discussion de l'IFAC relatifs à la révision de son code éthique. Grâce à l'intense implication de la FEE dans ce domaine, le Comité éthique de l'IFAC a adopté une approche similaire à celle développée par la FEE dans son document intitulé «*Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles*». Pour rappel, ce document propose un corps de principes essentiels

(1) *Statutory of Auditors' Independence in the EU: A set of fundamental principles* (Juillet 2000).

devant servir d'orientation à la profession européenne en matière d'indépendance et d'objectivité du contrôleur légal des comptes.

4.2.4. U.S. SEC

La *Securities and Exchange Commission* (SEC) a émis au mois de juillet 2000 une nouvelle proposition relative aux règles d'indépendance de l'auditeur. La FEE est intervenue dans le débat, en adressant, d'une part, à la SEC une lettre contenant ses observations sur le sujet et en participant, d'autre part, à l'audition publique qui s'est tenue le 21 septembre 2000, afin de présenter et de défendre son approche conceptuelle de l'indépendance.

4.3. *Auditing Working Party*

Le groupe de travail *Auditing* de la FEE s'est réuni quatre fois au cours de l'année sous revue. Ce groupe de travail a principalement été actif dans le domaine des normes d'audit, du contrôle de qualité et de la fraude.

4.3.1. Normes d'audit

Le groupe de travail *Auditing* a publié au mois de novembre 2000 les résultats d'une enquête visant à comparer la conformité des rapports d'audit à la norme ISA 700 dans les différents pays européens. Cette enquête a notamment démontré que les organisations professionnelles européennes ont bien intégré la norme ISA 700 dans leurs standards nationaux respectifs. L'étude mentionne toutefois l'existence de certaines disparités en ce qui concerne le rôle légal et les responsabilités de l'auditeur, ce qui explique les différences constatées dans le rapport de l'auditeur. Cette enquête, initiée en 1999, a représenté le projet majeur du groupe de travail *Auditing* durant l'année 2000.

Ce groupe de travail représente la FEE au sein de l'*International Auditing Practices Committee (IAPC) Consultative Advisory Group* et contribue à la définition du programme de travail de l'IAPC. Il a notamment alimenté les débats de l'IAPC basés sur les thèmes de discussion suivants⁽¹⁾:

(1) Ces documents de discussion sont disponibles à l'adresse Internet suivante:
www.ifac.org

- *The special consideration in the audit of small entities;*
- *External confirmations;*
- *The auditor's responsibility to consider fraud and error.*

Il continue par ailleurs à développer de nombreux contacts avec la Commission européenne.

4.3.2. Contrôle de qualité

Le groupe de travail *Auditing* a suivi de près les progrès enregistrés par les membres de la FEE dans la mise en œuvre et l'amélioration des systèmes de contrôle de qualité. Il a en outre initié un processus visant à faciliter l'échange d'informations entre les institutions nationales chargées d'organiser ces systèmes.

Ce groupe de travail a par ailleurs poursuivi un dialogue public actif en ce qui concerne les recommandations proposées par la Commission sur le contrôle de qualité. Ces recommandations ont été finalisées par la Commission européenne le 21 novembre 2000 et publiées dans un document intitulé «*Quality assurance for the statutory audit in the EU; minimum requirements*»⁽¹⁾.

4.3.3. Fraude

Le groupe de travail *Auditing* a entamé un dialogue avec la Commission européenne et les gouvernements membres sur la charte des associations professionnelles européennes visant à lutter contre le crime organisé⁽²⁾.

La FEE intervient intensivement auprès du Parlement européen, du Conseil européen des Ministres et de la Commission afin que la profession d'expert-comptable soit traitée de la même manière que la profession d'avocat. Elle invite par ailleurs les instituts membres à entreprendre des actions politiques aux niveaux européens et nationaux en ce qui concerne la directive proposée sur le blanchiment d'argent.

(1) Ce document est disponible à l'adresse Internet suivante:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/whatsnew.htm

(2) *Charter of the European Professional Associations in Supporting the Fight Against Organised Crime.*

4.4. Liberalisation – *Qualification Working Party*

Ce groupe de travail s'est réuni cinq fois au courant de l'année 2000. Ses activités ont principalement porté sur la problématique de l'actionnariat des cabinets d'audit et les discussions menées au sein de l'OMC sur les services professionnels.

Ce groupe de travail participe également aux discussions de la Commission européenne sur le commerce électronique et la lutte contre le crime organisé.

4.4.1. Actionnariat des cabinets d'audit

La FEE continue à entretenir un dialogue régulier avec la Commission européenne afin de promouvoir la création d'un marché unique des services comptables et des services d'audit (*Accounting services*).

La FEE avait déjà annoncé, au mois de mars de l'année dernière, sa position sur la libéralisation de la profession d'expert-comptable⁽¹⁾. Le Conseil de la FEE était toutefois d'avis que ce rapport sur la libéralisation de la profession devait encore approfondir certains points, en particulier ceux portant sur:

- la nécessité d'attribuer la majorité des droits de vote d'un cabinet d'audit à des réviseurs agréés en Europe;
- l'imposition éventuelle de certaines restrictions à la composition de l'actionnariat minoritaire d'un cabinet d'audit.

Le Conseil de la FEE a pris position sur ces deux questions au mois d'octobre 2000, en proposant d'autoriser aux autres auditeurs, en l'occurrence ceux agréés en dehors de l'Europe, et aux employés du cabinet d'audit de participer aux droits de vote à concurrence d'un pourcentage qui ne dépasse pas 25 %.

4.4.2. OMC et les services professionnels

La FEE a suivi de près la question relative à la fourniture de services professionnels dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce et des négociations du GATS 2000.

(1) FEE position paper on «The liberalisation of the Accountancy Profession», March 1999.

L'échec de la conférence de Seattle à propos de l'agenda d'un millenium round n'a pas empêché l'avancement des discussions dans plusieurs domaines. Dans ce contexte, le groupe travail *Liberalisation* a soumis, à l'approbation du Conseil de la FEE, deux lettres adressées à la Commission portant respectivement sur les barrières commerciales dans le secteur des services professionnels et sur la nécessité et la transparence des régulations domestiques.

La FEE est aussi représentée dans le Forum européen des services. Ce Forum représente un lieu de discussion avec la Commission européenne sur des questions horizontales concernant le secteur privé telles que les mesures de sauvegarde, le commerce électronique, l'approvisionnement public (public procurement), ...

4.5. Accounting Working Parties

Les activités portant sur la comptabilité et le reporting financier ont impliqué quatre de groupe de travail au sein de la FEE: l'*Accounting Advisory Group*, l'*Accounting Working Party*, le *Banks Working Party* et l'*Insurance Working Party*.

4.5.1. Financial Reporting Strategy

Le principal thème suivi par la FEE dans le domaine de l'accounting a été sans aucun doute le développement d'une stratégie européenne de reporting financier. LA FEE a en effet significativement contribué au débat lancé par la Commission européenne, en publiant un document de discussion sur le sujet et en invitant l'ensemble des parties intéressées à réagir. L'*Accounting Advisory Group* et l'*Accounting Working Party* ont été activement impliqués dans la rédaction de ce document.

A l'issue de différents échanges de vues, la Commission a publié en juin 2000 une communication intitulée «*EU Financial Reporting Strategy: the Way forward*». Cette communication prévoit l'obligation pour les sociétés européennes cotées de présenter leurs comptes consolidés conformément aux IAS dès 2005 et la possibilité pour les Etats membres d'étendre cette obligation à d'autres sociétés et/ou aux comptes statutaires. Elle prévoit en outre un «mécanisme d'adoption communautaire» composé d'un

comité réglementaire comptable et d'un comité technique comptable. Ce mécanisme est chargé de l'adoption juridique des normes IAS et de leurs interprétations en vue de leur utilisation au sein de l'Union européenne. La Commission présentera une proposition formelle visant à implémenter cette communication au courant de l'année 2001.

Suite à la demande de la Commission, la FEE a accepté, le 31 juillet 2000, de contribuer au développement du comité technique du mécanisme d'adoption communautaire. Ce comité aura pour mission de fournir l'assistance et les compétences requises pour évaluer les normes IAS. Il apportera également sa contribution à tous les stades du processus de normalisation comptable de l'IASB, et plus particulièrement aux premiers stades de celui-ci.

La FEE a par ailleurs émis ses commentaires quant au projet de modernisation des directives comptables proposé par la Commission, en particulier les quatrième et septième directives. Ces commentaires ont fait l'objet d'une profonde discussion avec la Commission, le Parlement européen et le Conseil des Ministres.

Il convient finalement de noter que la FEE a publié deux études portant sur le reporting financier:

- *Study on Accounting Standard Setting in Europe*
- *Study on Enforcement Mechanisms in Europe*

4.5.2. *Accounting Advisory Group*

Outre son implication dans le débat portant sur le reporting financier, ce groupe de travail a été activement impliqué dans la restructuration de l'IASB (nominations des administrateurs) et dans la rédaction d'un document adressé à la SEC visant à préciser le soutien européen aux normes IAS.

4.5.3. *Accounting Working Party*

Outre sa participation active aux discussions portant sur le reporting financier, ce groupe de travail s'est impliqué dans de nombreux projets l'IASB. Il a en effet émis de nombreux commentaires sur les documents de travail suivants de l'IASB:

- *Reporting Financial Performance, Proposals for Change*
- *Reporting Interests in Joint Ventures and Similar Arrangements*
- *Accounting for Contributions Received*
- *Leases: Implementation of a New Approach*
- *Accounting for Share Based Payment*

Deux études ont par ailleurs été publiées par ce groupe de travail. Il s'agit des textes suivants:

- *Comparison of EC Accounting Directives and IAS*
- *To What Extent Can Options in IAS be used for the Consolidated Accounts under the EC Accounting Directives*

4.6. Fiscalité

Deux groupes de travail opèrent au sein de la FEE dans le domaine de la fiscalité. Ils traitent respectivement de la taxation directe et de la taxation indirecte.

11

4.6.1. *Direct Tax Working Party*

Ce groupe de travail s'est réuni trois fois pendant l'année écoulée.

Des représentants de la Commission ont été invités à participer à certaines réunions afin de permettre un échange d'informations sur les activités respectives des deux institutions et de prendre en compte le rôle de la FEE dans le domaine de la fiscalité.

La FEE a adressé de nombreuses lettres à de hauts représentants de la Commission afin d'attirer leur attention sur certaines problématiques fiscales. La plus importante des ces lettres concernait l'identification des obstacles fiscaux aux activités économiques transfrontalières au sein de l'Union européenne.

La FEE a également été représentée à la CEPS Tax Task Force pour participer à l'élaboration et au suivi d'une étude portant sur la future politique fiscale de l'Union européenne⁽¹⁾.

(1) «The Future of Tax Policy in the EU – From «harmful» Tax Competition to EU Corporate Tax Reform» (Janvier 2000).

Ce groupe de travail a par ailleurs publié de nombreuses études. On citera notamment:

- *Survey on Allocation of Expenses related to Cross-Dividend Income covered by the Parent Subsidiary Directive (Janvier 2000)*
- *Survey on advance tax rulings (Août 2000)*
- *2000 Updating of the 1997 edition of the Survey on the Fiscal Treatment of the Transfer of SMEs in the EU (Août 2000)*

4.6.2. Indirect Tax Working Party

Ce groupe s'est réuni trois fois au courant de l'année 2000. Des représentants de la Commission ont été invités à participer à certaines réunions afin de faire connaître les propositions de la FEE en matière de fiscalité indirecte.

Ce groupe de travail a par ailleurs suivi de près, révisé et commenté les initiatives suivantes de la Commission européenne:

- *Telecommunications services (propositions d'amendements à la sixième directive)*
- *Tax representatives*
- *Harmonisation of deduction rights*
- *Reduced rates on some labour intensive services*
- *Change in the legal status of the VAT Committee*

Il participe également aux projets fiscaux développés par d'autres organisations européennes et internationales.

De nombreuses études peuvent être enfin portées à son actif, dont:

- *Study on the VAT Treatment of Telecommunication Services*
- *Problems linked to the Present VAT System*

Les études en cours d'élaboration concernent entre autres les sujets suivants:

- *Comment on a proposal for a Council Directive on VAT and electronic commerce*
- *Follow-up of problems with the Transitional VAT regime in EU Countries*

5. COMMITTEE ON AUDITING DE LA COMMISSION EUROPEENNE

En 2000, le *Committee on Auditing* de la Commission européenne s'est réuni à trois reprises.

Lors de ces réunions, le *Committee on Auditing* a consacré ses travaux notamment aux matières suivantes:

- l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes;
- le contrôle de qualité;
- la libéralisation de la profession d'expert-comptable dans l'Union européenne;
- la responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes;
- la stratégie du *reporting* financier;
- la norme ISA 240 relative aux fraudes et aux erreurs;
- le *reporting* par internet;
- l'amendement de la directive relative au blanchiment d'argent;
- l'action menée par l'*International Audit Practice Committee (IAPC)* concernant la mise en œuvre des standards d'audit.

A la suite de ces travaux, le Commission européenne a émis les documents suivants:

- Recommandation de la Commission européenne du 21 novembre 2000: «Le contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne: exigences minimales»
- Document de consultation du 15 décembre 2000 portant sur l'indépendance des personnes chargées du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et fixant un jeu de principes fondamentaux auxquels les contrôleurs légaux devraient se conformer dans l'exécution de leur mission: *Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles* (15 December 2000)

6. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS-COMPTABLES FRANCOPHONES (FIDEF)

La Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF), créée en 1981, est une organisation régionale membre de l'IFAC. La FIDEF 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.

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 l'objectif vise à développer efficacement l'éthique et l'activité des professionnels des organisations membres.

L'objectif de la FIDEF vise également à favoriser l'insertion des organisations membres dans les institutions internationales telles que l'IFAC et l'IASC.

La publication d'ouvrages en version française ou en version bilingue est un des moyens dont la FIDEF dispose pour atteindre ses objectifs. A cet égard, la FIDEF a collaboré avec l'École Supérieure de Commerce de Paris (ESCP-EAP) à la réalisation d'un guide pratique des normes comptables internationales⁽¹⁾. Ce guide, dont le projet a été soutenu par la Banque Mondiale, résume chaque norme comptable internationale afin de permettre aux cadres et aux dirigeants du secteur privé de bénéficier rapidement d'une bonne compréhension des questions soulevées par les IAS.

7. 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 son habitude, à deux reprises.

(1) Normes Comptables Internationales, Guide Pratique, Hennie Van Greuning, Marius Koen, ESCP-EAP, The World Bank, FIDEF, 2000.

Le groupe de contact a prêté beaucoup d'attention à la mise en cause de l'indépendance du contrôleur légal des comptes, tant aux Pays-Bas qu'en Belgique.

Après le rejet du projet de fusion entre le Koninklijke NIVRA en le NOvAA, les deux organisations professionnelles néerlandaises ont élaboré une note politique. Le NOvAA fut le premier à publier sa note en décembre 1999. Le NIVRA a sorti sa note politique «Qualité et Transparence» en mai 2000, après avoir amplement consulté ses membres sur le sujet.

La note politique du NIVRA aborde de manière détaillée une série de propositions et de considérations qui peuvent toutes se ramener aux points de départ: la qualité et la transparence. Le chapitre «Développements au sein de la profession» s'arrête aux tendances à l'internationalisation et à la globalisation, à la technologie de l'information et de la communication, à la demande croissante en «assurance services», à la demande de connaissances spécialisées et de valeur ajoutée, à la collaboration multidisciplinaire et au marché du travail pour les «registeraccountants».

Le chapitre «Qualité de l'exercice de la profession» est consacré à la formation, aux conditions requises pour intervenir en qualité de «certificerend accountant» (contrôleur légal des comptes), à la formation permanente et prolongée, à la maîtrise de la qualité, au droit disciplinaire et, enfin, à la réglementation et aux recommandations relatives à l'exercice de la profession.

Le chapitre «Indépendance» analyse de manière plus détaillée les principes de l'indépendance, les risques et les menaces pour l'indépendance, la garantie d'indépendance et de la transparence. A ce propos, le NIVRA expose explicitement que la combinaison de services de contrôle et de conseil ne doit pas remettre en cause l'indépendance, ni fondamentalement, ni en apparence, et qu'elle continuera à élaborer sa réglementation dans ce sens.

Au chapitre «L'organisation future de la profession d'expert-comptable», le NIVRA réfléchit à sa structure nouvelle et à un organe de surveillance externe et indépendant qui suivrait de près l'exercice du contrôle légal et l'accomplissement des missions légales de l'organisation professionnelle.

Dans la perspective de la publication du rapport relatif à l'évaluation de la législation relative à la profession d'expert-comptable des autorités néerlandaises, le NIVRA a également estimé utile d'inviter un certain nombre de responsables politiques à un stage d'été, afin de leur permettre d'apprendre à connaître de plus près les cabinets de révision.

En octobre 2000, le rapport d'évaluation très attendu «Berenschot», exécuté à la demande du Ministère néerlandais des Affaires économiques, a enfin été publié. Le rapport ne comporte pas de réflexions critiques à l'égard du fonctionnement de la profession d'expert-comptable aux Pays-Bas. La séparation entre contrôle et service n'a pas été reprise dans le rapport qui comporte toutefois trois recommandations. Il faudrait mettre en place un organe externe qui surveillerait l'organisation professionnelle. Le «*certificerend accountant*» qui est chargé du contrôle légal devrait se voir attribuer un autre titre. Il faudrait également réserver une place particulière à la vérification confraternelle ainsi qu'à la formation permanente. La note politique du NIVRA reprend également ces thèmes.

Au cours de la dernière réunion du groupe de contact, monsieur J. VAN ERVEN du Koninklijk NIVRA a passé la présidence à monsieur A. BERT, membre de l'IEC.

VI. FORMATION PERMANENTE

FORMATION PERMANENTE POUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES ET LEURS COLLABORATEURS PROFESSIONNELS

L'Institut a élaboré en 2000 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 cycles qui offrent aux participants un exposé modulaire de certains sujets et dès lors une analyse approfondie de la matière traitée;
- l'organisation de séminaires de spécialisation qui visent une mise à jour et une analyse approfondie de sujets spécifiques 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 séminaires pratiques qui offrent des études de cas. Ces entraînements intensifs sont en principe destinés aux stagiaires de dernière année, ainsi qu'aux jeunes réviseurs. L'expérience a démontré que même des réviseurs plus expérimentés sont également intéressés par ce genre de formation.

En 2000, le programme a été très favorablement accueilli par les membres. Tant le niveau qualitatif que le nombre d'inscriptions sont plus que satisfaisants. En 2000, il a été organisé 81 séminaires (105 en 1999), représentant environ 3.225 participants (comparé à +2.750 en 1999). Comme l'année dernière, la participation a été encouragée par un crédit de 6 chèques de formation dont les jeunes réviseurs pouvaient profiter. Ces jeunes réviseurs ont utilisé ces chèques de formation pour un nombre total de 600 demi-journées de formation.

En outre, suite à la décision de l'assemblée générale qui s'est tenue le 28 avril 2000, tous les réviseurs ont pu bénéficier de 3 chèques de formation pour une valeur d'une demi-journée par chèque. Ceux-ci pouvaient être utilisés jusqu'à la fin de l'année 2000.

	1998	1999	2000
Nombre de séminaires	104	105	81
Nombre de participants	3.500	2.750	3.225

La diminution du nombre de séminaires s'inscrit dans la stratégie de l'Institut qui vise une amélioration qualitative constante des formations proposées. Le nombre de participants prouve que cette réduction n'agit pas au détriment des groupes-cible à atteindre.

A notre regret, les séminaires suivants ont dû être postposés:

- le cycle «PME et l'entreprise familiale»;
- le séminaire de spécialisation «Le réviseur d'entreprises et le comité d'audit»;
- le séminaire de spécialisation «Droits et obligations des actionnaires minoritaires dans une société anonyme»;
- le séminaire de spécialisation «E-commerce».

Le programme de formation 2000 s'est inspiré de l'internationalisation accrue de la profession. A l'avenir, l'accent sur l'internationalisation sera encore renforcé dans les programmes de formation.

Nous tenons 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. CONTROLE – LA PROFESSION

Contrôle interne COSO	D. CAPRASSE
Interne controle COSO	J. HAELTERMAN
De bedrijfsrevisor en het auditcomité	M.J. DE SAMBLANX H. VAN PASSEL
Le reviseur et le conseil d'entreprise	P. COMHAIRE M. FLAGOTHIER J.-M. VANDENBERGH
De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad	J. GEYSEN P. VAN GEYT L. VAN HOYWEGHEN
Le reviseur dans le secteur public	Ch. VANDEN BOSCH
De revisor in de publieke sector	J. CHRISTIAENS
La procédure des marchés publics	N. CAHEN
Gunningsprocedure van overheidsopdrachten	D. D'HOOGHE B. SCHUTYSER
Entreprises en difficultés	D. LEBOUTTE J.P. VINCKE
Ondernemingen in moeilijkheden	L. ACKE H. BRAECKMANS

2. DROIT – FISCALITE

Aspects juridiques de la corruption, du blanchiment. Techniques du blanchiment	Y. MERLIN
Juridische aspecten in verband met corruptie, witwassen, witwas-technieken	P. COOX
Le reviseur et le droit des sociétés: aspects particuliers	M. DE WOLF

De revisor en de vennootschapswetgeving; special topics	J.-P. KOEVOETS Ph. MULLIEZ
Le statut et la responsabilité de l'administrateur	A. MASSET
Statuut en aansprakelijkheid van de bestuurder	Ph. TRAEST
Droits et obligations des actionnaires minoritaires dans une société anonyme	J.-E. CATS H. OLIVIER
Actualités du droit comptable	J.-L. SERVAIS
Updating boekhoudrecht	J. VERHOEYE
Liquidation et dissolution des sociétés	J.-M. VINCENT
Vereffening en ontbinding van vennootschappen	G. BATS
Stock Option Plan	A. SIMONT
Stock Option Plan	H. VANDENBROECK
Aspects fiscaux relatifs aux missions spéciales	O. BERTIN
Fiscale aspecten bij éénmalige opdrachten	J. HAUSTRAETE
Fiscale aspecten bij éénmalige opdrachten (tweede sessie)	J. HAUSTRAETE
Actualités en impôts sur les revenus	M. DE WOLF Ch. SCHOTTE
Updating fiscaliteit	J. VERHOEYE

3. EXPERTISE COMPTABLE

Introduction aux normes US GAAP/ Inleiding tot de US GAAP-normen	Ph. LONGERSTAEY
Instruments financiers (IAS 32 et 39)/ Financiële instrumenten (IAS 32 en 39)	S. DI PAOLA P. SCHUMESCH

4. FINANCE

L'évaluation des entreprises (aspects financiers, juridiques et fiscaux 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 waardering instrument	E. LAVEREN
Informations communiquées par les sociétés	J.-P. SERVAIS
Ondernemingsinformatie	J.-P. SERVAIS

5. INFORMATIQUE

Audit financier et contrôle interne	V. KUNTZ
Financiële audit en interne controle	C. VERDONCK
Le reviseur et internet	G. LINART
De revisor en internet	G. LINART
Balanced scorecard (budgétisation stratégique)	Y. DE RONGE
Balanced scorecard (strategische budgettering)	W. VAN GREMBERGEN
E-Commerce	P. HINSSEN

CYCLES DE FORMATION

1. CONSOLIDATION

Programme approfondi concernant tous les aspects techniques de la consolidation	A. WHITE
Grondig programma m.b.t. alle technische aspecten van consolidatie	W. DEKEYSER

L'encadrement de la première consolidation	L. DE MEULEMEESTER A. WHITE
Het begeleiden van de eerste consolidatie	S. CLOET
Het begeleiden van de eerste consolidatie (tweede sessie)	L. MARTENS Y. THERMOTE T. VAN CLEEF
Consolidation: points particuliers. Contrôle des capitaux propres consolidés, modification des structures de groupe et études de cas.	A. WHITE
Special topics. 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 analyse van geconsolideerde jaarrekeningen: ratio's en geconsolideerde vermogensstromentabel	Ch. VAN WYMEERSCH
L'audit des comptes consolidés	L. BOXUS
De audit van de geconsolideerde jaarrekening	L. MARTENS T. VAN CLEEF

2. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

La profession face aux normes comptables internationales	R. VERMOESEN
Introductie tot de internationale boekhoudnormen	E. DAMS
Evaluation des avoirs et des dettes	P. SCHUMESCH
Waardering van activa en passiva	E. DAMS
Comptabilisation au compte de résultats	J.-P. SERVAIS

De resultatenrekening en een aantal speciale topics	H. OPSOMER
Consolidation et présentation des états financiers	E. GOLENVAUX
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 OOSTVELDT

3. LE REVISEUR ET LA FRAUDE

Expertise de fraude	Y. MERLIN
Forensic accounting	E.J. LAMMERS
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. MERCKX
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

SEMINAIRES PRATIQUES

Approche de contrôle analytique: étude de cas dans une entreprise commerciale	W. GROFFILS V. LEBRUN
Analytische controleaanpak: casestudy handelsondernemingen	W. GROFFILS M. NICOLAS

Fusions et scissions	A. CHAERELS J.P. VINCKE
Fusies en splitsingen	A. CHAERELS J.P. VINCKE
Apports en nature et quasi-apports	M. TEFNIN
Inbreng in natura en quasi-inbreng	G. BATS
Les autres missions revisorales occasionnelles	H. FRONVILLE
Overige bijzondere éénmalige revisorale opdrachten	H.J. VAN IMPE

JOURNEE D'ETUDE

Le 8 juin 2000: *«Evolutions récentes dans les Institutions dans l'enseignement flamand»*

Nous remercions: Messieurs J.-E. CATS, L. SWOLFS, H.J. VAN IMPE, H. VAN HOOGENBEMT, K. VERHEYDEN, G. VAN DE VELDE, E. BERTELS, B. SCHUTYSER, D. DE CEULAER, Mesdames M. VANDERPOORTEN, A. LAMBRECHT et R. VAN MAELE



VII. ETUDES ET PUBLICATIONS

1. Commission d'études techniques

1.1. Forum 2000 du revisorat

1.1.1. Séance académique

- a) Intervention de M. Johan DE LEENHEER
- b) Panel de discussion animé par M. Henri OLIVIER
- c) Conclusions de M. Karel VAN HULLE
- d) Présentation du Forum 2000

1.1.2. Commissions du Forum 2000 du revisorat

- a) Commission IAS
- b) Commission ISA
- c) Commission «Éthique»
- d) Commission New assurance services

1.1.3. Conclusions générales

1.2. Audit et environnement

1.3. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand

2. Activités du Service d'études

3. Publications

- 3.1. Bulletin d'information
- 3.2. Liber Amicorum Henri OLIVIER
- 3.3. Code des Sociétés
- 3.4. Forum 2000

1. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES

1.1. FORUM 2000 DU REVISORAT

Le Forum du revisorat s'est tenu cette année à Bruxelles les 5 & 6 décembre 2000.

Ce cinquième Forum du revisorat fut innovateur dans la mesure où il a été précédé d'une séance académique à laquelle ont assisté de nombreux

représentants du monde politique, économique, social mais également académique. De nombreuses organisations professionnelles étrangères similaires à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ont également marqué leur soutien au Forum en participant à cet événement.

Le Conseil de l'Institut souhaite remercier vivement le confrère André KILESE qui a assuré la coordination de ce Forum 2000 en tant que rapporteur général ainsi que tous les confrères qui ont participé aux travaux préparatoires des quatre Commissions du Forum 2000.

1.1.1. Séance académique

Le cinquième Forum du revisorat a été précédé d'une séance académique à laquelle ont assisté quelque 400 personnes, représentants – belges et étrangers – du monde politique, économique, social mais également académique.

Après avoir souhaité la bienvenue aux personnalités présentes à la séance académique du 5 décembre 2000, M. Jean-François CATS, Président de l'Institut, a rappelé l'importance de la Communication du 13 juin 2000 de la Commission Européenne en matière d'harmonisation comptable internationale. Le Président a également souligné que ces changements en matière d'utilisation de référentiel comptable devront s'accompagner de l'adoption de normes de contrôle de haute qualité et d'un contrôle prudentiel harmonisé au niveau de l'Union Européenne.

M. Jean-François CATS a ensuite cédé la parole à M. Johan DE LEENHEER, Président de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

a) Intervention de M. Johan DE LEENHEER

Dans son allocution, M. Johan DE LEENHEER a annoncé que, dans la perspective de l'annonce de la Commission Européenne du 13 juin 2000, la Commission des Normes Comptables, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ont pris contact avec le *Koninklijke NIVRA* et le *Raad voor de Jaarverslaggeving* de manière à organiser dans les plus brefs délais une traduction néerlandaise des normes IAS.

Le Président de l'IEC a rappelé l'importance du respect des règles déontologiques applicables aux professionnels, que ce soit en Belgique ou au niveau international. Il a également insisté sur les changements importants observés récemment à ce propos en Belgique. Dans ce cadre, les Présidents des trois Instituts se sont réunis dans le courant de l'an 2000 pour fixer des lignes directrices communes en matière de publicité. Celles-ci devraient être diffusées à court terme auprès des membres des trois Instituts.

M. Johan DE LEENHEER a également insisté sur le fait que le rapprochement entre les Instituts ne se limite pas aux aspects matériels. Il a mentionné à titre d'exemples les initiatives prises dans le courant de l'année 2000 par l'IRE et par l'IEC en matière de passerelles ou de stage.

Le Président de l'IEC a conclu son intervention en rappelant qu'un rapprochement entre les différentes professions économiques ne peut se faire que dans la mesure où chacune des professions concernées respecte les spécificités reconnues par le législateur aux autres professions économiques.

11

b) Panel de discussion animé par M. Henri OLIVIER

Un panel de discussion, animé par M. Henri OLIVIER, Secrétaire Général de la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE), a mis en présence différents représentants de la FEE: Mme Hélène BON (France), Présidente de la FEE, M. Robert HODGKINSON (Grande-Bretagne), Johan PIET (Pays-Bas) et M. Harald RING (Allemagne), Vice-Président de la FEE et M. Goran TIDSTRÖM (Suède), Président de la FEE à partir du 6 décembre 2000.

Des différentes interventions au cours de ce panel, nous retiendrons les idées suivantes:

- Mme Hélène BON (France), Présidente de la Fédération des Experts-comptables Européens, a insisté très fortement sur les conséquences de l'internationalisation des normes comptables et partant des normes d'audit pour les cabinets de taille moyenne ou les petits cabinets: *«Même s'il y a un an, on pouvait encore imaginer une spécialisation de quelques cabinets d'audit en matière de normes internationales, il est impensable au vu de la Communication du 13 juin 2000 de la Commission Européenne qu'il soit possible à l'avenir de ne pas étendre la connaissance de ce référentiel à tous les cabinets d'audit».*

De l'avis de la Présidente de la FEE, la véritable question n'est pas de savoir quels cabinets seront affectés par l'internationalisation de la normalisation mais bien de savoir si les cabinets d'audit sont aujourd'hui conscients des enjeux fondamentaux liés à cette harmonisation internationale.

- M. Goran TIDSTRÖM (Suède), Président de la FEE à partir du 6 décembre 2000, préconise que dans des pays comme la Belgique où historiquement il existe un lien étroit entre la comptabilité et la fiscalité, les législateurs nationaux s'orientent vers une dissociation complète entre les normes comptables et les règles fiscales de manière à assurer une orientation économique aux comptes annuels mis à la disposition des actionnaires et des tiers.

Il estime également que l'«*Endorsement Mechanism*» annoncé dans la Communication du 13 juin 2000 ne peut en aucune façon conduire à l'émergence de normes comptables européennes qui s'écarteraient des normes internationales. L'objectif est d'influencer l'IASC avant que les normes ne soient promulguées. Pour le reste, le système d'homologation des normes doit être considéré comme un véritable instrument de dissuasion qui ne devrait être utilisé qu'en cas de force majeure.

M. Goran TIDSTRÖM a par ailleurs souligné que la FEE a été invitée par la Commission à coordonner le dialogue entre les organisations privées représentatives des préparateurs, des normalisateurs et des utilisateurs des états financiers. La confiance accordée à la FEE et à travers elle à la profession doit être considérée comme un gage pour l'avenir du système d'homologation des normes comptables internationales.

En réponse à la question de savoir pourquoi le monde académique n'a pas été associé dans un premier temps au processus d'élaboration de normes comptables internationales, M. TIDSTRÖM a évoqué la possibilité d'étendre le processus en place à un groupe d'académiques de grande envergure, tout en soulignant qu'une contribution de ces académiques au financement de l'IASC serait vraisemblablement problématique.

- M. Robert HODGKINSON (Grande-Bretagne) a souligné la qualité des travaux effectués par le *Committee on Auditing* de la Commission européenne, sous l'impulsion de M. Karel VAN HULLE. Il a précisé qu'au

sein du *Committee on Auditing*, il semblait y avoir une unanimité pour s'orienter vers l'application des normes internationales d'audit (les normes ISA) de l'IAPC en cas d'application des normes comptables internationales (les normes IAS).

M. HODGKINSON a également évoqué les défis que les auditeurs devront relever à court ou à moyen terme. Les techniques mais aussi les objectifs de l'audit évoluent. L'approfondissement de la connaissance de l'entreprise et l'analyse des risques doivent être mis en évidence par rapport aux techniques traditionnelles de validation. Lorsque la diffusion de l'information s'accélère, les méthodes anciennes de l'auditeur ne sont plus appropriées. Par ailleurs de nouvelles opportunités apparaissent. Par exemple, le commerce électronique offre de nouvelles perspectives en matière d'*audit services*.

La profession devrait être prête à répondre aux attentes des tiers (qui créent les demandes du marché) car si la profession ne peut répondre aux attentes du marché, d'autres spécialistes s'empareront de ces marchés. M. HODGKINSON estime qu'il appartient aux professionnels de décider s'ils sont ou non disposés à se former de manière à assurer une «renaissance» des missions d'audit.

- M. Johan PIET (Pays-Bas) a quant à lui cité quelques nouvelles missions d'*assurance engagements* en cours de développement: le rapport au conseil d'entreprise, le rapport en matière du gouvernement d'entreprise, le rapport environnemental ou tout autre rapport lié à des problèmes environnementaux. Ces différentes missions ont pour point commun qu'elles concernent des informations relatives à l'entreprise qui sont diffusées à l'attention d'un destinataire déterminé sous la responsabilité des gestionnaires de la société.

M. PIET a insisté sur le fait que l'avenir de ces nouvelles missions d'*assurance engagements* dépend en grande partie de la réponse que les professionnels seront à même de donner aux messages lancés par les tiers intéressés en matière de demande de crédibilité accrue de l'information émanant des gestionnaires des sociétés à l'intention de ceux-ci. Ceci imposera un effort considérable de formation spécialisée au sein de la profession et la capacité d'intégrer de nouveaux spécialistes au sein des équipes d'auditeurs.

- M. Harald RING (Allemagne), Vice-Président de la FEE, a évoqué les débats au sein du *Committee on Auditing* en matière d'indépendance des auditeurs. La profession européenne défend une approche conceptuelle basée sur des principes généraux plus qu'une liste de règles détaillées qui s'apparente à des recettes de cuisine («cook book»). Ce système n'est pas nécessairement plus souple car il impose à l'auditeur de réfléchir sur les risques de voir son indépendance diminuée dans certaines situations même s'il n'existe aucune prohibition explicite.

M. RING a admis que l'on observait actuellement un changement fondamental au niveau de l'information communiquée en matière d'honoraires: la tendance est à recommander la mention des honoraires d'audit et/ou des honoraires complémentaires perçus par les auditeurs dans l'annexe des comptes ou dans le rapport de gestion. La plupart des pays européens ont modifié ou sont en passe de modifier leur législation en cette matière de manière à assurer une meilleure transparence vis-à-vis des actionnaires (actuels ou potentiels) mais également des tiers en général.

- Mme Hélène BON a rappelé également qu'elle souhaitait que les européens jouent un rôle accru dans le processus d'harmonisation comptable au niveau international. En effet, l'Union Européenne sera en 2005 la plus grande zone géographique imposant l'utilisation des normes IAS. Elle estime par ailleurs que les européens sont en avance sur leur temps car ils disposent d'une véritable expérience en matière d'harmonisation au travers de l'élaboration des directives européennes.

De l'avis de Mme BON, le défi le plus important pour la profession est la formation. Ce *challenge* concerne tant l'emploi des langues – l'anglais n'étant pas assez maîtrisé par bon nombre d'européens – que les aspects techniques des normes IAS.

Mme BON en appelle au sens du jugement et au sens des responsabilités auxquels les professionnels doivent se référer en permanence dans le cadre des différentes missions qu'ils accomplissent.

c) Conclusions de M. Karel VAN HULLE

M. Karel VAN HULLE de la DG Marché Intérieur de la Commission Européenne a conclu ce débat en rappelant que la Commission venait d'adopter

au mois de novembre une première recommandation en matière d'audit traitant du contrôle de qualité. Ce document est disponible sur le site internet de la Commission. La Commission a également publié sur son site une proposition en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes. Ce texte est soumis actuellement pour commentaires et devrait être définitivement adopté par la Commission en tant que recommandation dans le courant de l'année 2001.

L'intervenant a également annoncé qu'en début d'année 2001 une proposition de règlement sera présentée par la Commission au Conseil et au Parlement européen, transposant les modalités pratiques de la stratégie annoncée par la Commission dans sa Communication du 13 juin 2000. S'agissant d'un règlement, l'obligation pour les sociétés européennes cotées en bourse d'établir leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS à partir de l'exercice 2005, sera directement applicable dans tous les Etats membres dès l'adoption du règlement au niveau européen. L'objectif étant que les sociétés européennes cotées en bourse soient prêtes à publier des comptes consolidés conformes aux normes IAS d'ici 2005.

L'obligation pour les sociétés cotées d'appliquer les normes IAS s'inscrit dans un cadre plus large, en l'occurrence celui de rendre les marchés des capitaux en Europe plus efficaces. En matière d'information financière, ceci nécessite une meilleure comparabilité des comptes (par l'application d'un seul référentiel comptable) et un régime de sanctions plus effectif. Un fonctionnement plus efficace des marchés des capitaux en Europe devrait contribuer à diminuer le coût du capital pour les entreprises européennes et à améliorer ainsi la compétitivité de l'économie européenne notamment par rapport aux Etats Unis.

De l'avis de M. VAN HULLE, le défi principal auquel devront faire face les professionnels d'ici peu se situe au niveau de la formation. En effet, l'application des normes IAS n'est pas chose simple. Ces normes s'inscrivent dans une philosophie qui est très différente de celle suivie actuellement dans la plupart des Etats membres, y compris la Belgique. Au lieu de servir à des besoins fiscaux, l'information financière devra être orientée vers la performance économique de l'entreprise dans l'intérêt notamment des actionnaires et des investisseurs.

M. VAN HULLE a conclu son intervention en rappelant qu'il est grand temps d'apprendre à maîtriser les normes IAS et que cela devrait inévita-

blement être facilité par la traduction de ces normes dans les onze langues officielles de l'Union Européenne.

Il a également lancé un appel aux professionnels de l'audit présents lors de cette manifestation en rappelant qu'ils faisaient partie d'une profession de tout haut niveau, appelée à exercer leur mission du contrôle légal dans l'intérêt public. La contribution de chaque professionnel à la mise en œuvre de ce principe fondamental devrait amener le respect de leur profession par tous les acteurs de la vie des entreprises.

d) Présentation du Forum 2000

M. André KILESE a ensuite pris la parole pour présenter brièvement les travaux des quatre Commissions du Forum 2000 du revisorat qui seront discutés le 6 décembre 2000: les normes comptables internationales (Commission présidée par le confrère Eddy DAMS), les normes internationales d'audit (Commission présidée par le confrère Pol FIVEZ), les règles d'éthique (Commission présidée par le confrère Luc JOOS) et les *new assurance services* (Commission présidée par le confrère Geert LEFEBVRE).

La séance académique s'est clôturée par la remise par le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises du Liber Amicorum que le Conseil de l'Institut a souhaité remettre à M. Henri OLIVIER en remerciement des vingt-deux années qu'il a consacrées à l'Institut.

Cette cérémonie fut suivie d'un cocktail et d'un dîner auxquels assistèrent quelque 400 personnes.

1.1.2. Commissions du Forum 2000 du revisorat

Le 6 décembre 2000, les Confrères ont eu l'occasion d'assister à trois ateliers organisés par les quatre Commissions du Forum: la Commission Normes comptables internationales (IAS), la Commission Normes internationales d'audit (ISA), la Commission Ethics et la Commission *New assurance services*.

Les membres de chacune de ces Commissions ont élaboré des conclusions provisoires et les ont présentées au terme de la journée.

Des textes définitifs relatifs aux Commissions Normes comptables internationales (IAS) et Normes internationales d'audit (ISA) devraient être publiés dans le courant de l'année 2001.

a) Commission IAS

Président: M. Eddy DAMS

Vice-Président: M. Laurent BOXUS

Membres: Mme Rita VERHEYEN, MM. Lieven ACKE, Joël BRANSON,
Alain KOHNEN & Hans WILMOTS

Secrétariat scientifique: Mme Catherine DENDAÛW

Les travaux de la Commission se sont déroulés en même temps qu'un certain nombre de positions fondamentales prises au niveau international, telles que:

- la proposition de modification des directives européennes en matière comptable en vue d'intégrer le concept de *fair value*;
- la résolution prise par l'IOSCO à Sydney le 17 mai 2000 visant à soutenir la reconnaissance des normes IAS sur toutes les places boursières;
- la Communication du 13 juin 2000 de la Commission Européenne visant à imposer l'utilisation des normes comptables internationales (les normes IAS) par certaines catégories d'entreprises d'ici 2005.

Les trois ateliers animés par la Commission *International Accounting Standards* ont permis à quelque 170 confrères de donner leur opinion sur l'évolution espérée en matière de normalisation comptable au niveau international et de lancer un appel au Conseil de l'Institut en matière d'aide à la préparation à ce défi à relever d'ici 2005.

On notera que la profession soutient le processus d'harmonisation internationale en matière comptable et accueille favorablement la Communication de la Commission Européenne du 13 juin 2000 visant à imposer l'utilisation des normes comptables internationales (les normes IAS), à tout le moins aux sociétés européennes cotées en bourse, dans le cadre de l'établissement de leurs comptes consolidés.

■ Evolution du cadre normatif et légal belge souhaitée par la profession en matière de comptes annuels consolidés

De la Communication du 13 juin 2000, il ressort que la Commission Européenne souhaite imposer d'ici 2005 l'utilisation des normes IAS pour l'établissement des comptes consolidés de toutes les sociétés cotées en bourse. La Commission Européenne permettrait également aux États

membres d'étendre cette obligation à l'établissement de comptes consolidés d'autres catégories d'entreprises, voire aux comptes annuels statutaires de ces sociétés.

Des discussions du 6 décembre 2000, il ressort que d'une manière générale les confrères préféreraient que le législateur belge étende l'obligation d'établir des comptes consolidés en application des normes IAS à l'ensemble des sociétés belges soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés de manière à assurer une meilleure comparabilité de l'information publiée par ces sociétés.

Même s'il est vrai que certaines normes (par exemple, la norme IAS 14 en matière d'information sectorielle ou la norme IAS 33 relative au calcul du bénéfice par action) ne sont applicables qu'aux sociétés faisant appel publiquement aux capitaux, il semble *a priori* difficile au niveau des autres normes de prévoir une distinction particulière au niveau de la Belgique car, conformément aux dispositions de la norme IAS 1 (IAS 1.11 & 1.14), cela amènerait certaines sociétés à ne plus publier des comptes consolidés conformes aux normes IAS (*IAS compliant*). La norme IAS 1 prévoit en effet que des comptes ne peuvent être considérés comme «*IAS compliant*» que dans la mesure où toutes les normes sont en tout point respectées.

■ Evolution du cadre normatif et légal belge souhaitée par la profession en matière de comptes annuels statutaires de toutes les sociétés

Un certain nombre de confrères ont marqué leur soutien à l'extension de l'application des normes IAS aux comptes annuels statutaires, bien que les normes IAS soient initialement conçues en vue de l'établissement de comptes consolidés. Ceci ne serait pas sans conséquence sur l'application de certaines dispositions, telles que celles relatives au droit des sociétés en matière de montant distribuable (article 77*bis* lois soc – article 617 Code soc) ou de justification de l'hypothèse de continuité pour les sociétés en difficultés (article 103 lois soc – article 633 Code soc), etc.

D'autres confrères souhaitent maintenir le droit comptable national en matière d'établissement des comptes annuels statutaires de toutes les sociétés tout en insistant sur le fait que le référentiel belge devrait évoluer en manière telle que les différences fondamentales entre l'approche juridico-fiscale des comptes annuels (retenue actuellement en Belgique) et l'approche économique des comptes annuels (préconisée au niveau inter-

national) soient réduites au maximum. Dans ce cadre, la transposition en droit belge du projet de directive permettant l'introduction de l'évaluation à la *fair value* de certains postes du bilan devrait constituer une étape fondamentale.

■ Evolution du cadre normatif et légal belge souhaitée par la profession en matière de dissociation entre la comptabilité et la fiscalité

D'une manière générale, les confrères souhaiteraient une dissociation de l'information comptable destinée aux actionnaires et aux tiers et de celle destinée à l'Administration fiscale. La profession estime qu'il serait en effet important que l'information transmise aux actionnaires et aux tiers ne soit plus biaisée par des considérations fiscales mais soit de nature purement économique.

Cette dissociation pourrait se traduire soit par l'établissement de deux jeux de comptes annuels totalement distincts, soit par l'établissement de comptes annuels économiques, à compléter par un état de réconciliation destiné à l'Administration fiscale.

II

■ Attentes de la profession au niveau des travaux de l'Institut: Intensifier les formations

Depuis 1996, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises organise des formations en matière de normes comptables internationales et américaines. Depuis deux ans, l'Institut organise également un cycle de cinq demi-journées d'initiation aux normes IAS. Cette année, l'Institut a formé quelque 160 personnes – des réviseurs d'entreprises mais également des tiers – au travers de ce cycle de formation.

Les participants au Forum 2000 ont marqué leur intérêt pour ces formations tout en insistant sur la nécessité d'étendre ces formations à certains séminaires de spécialisation prenant en compte des cas particuliers et des exemples pratiques.

De l'avis des participants au Forum 2000, il n'appartient pas à première vue à l'Institut de former les cadres de toutes les sociétés belges qui doivent se familiariser avec les normes IAS mais plutôt de former les réviseurs qui se chargeront à leur tour d'encadrer les entreprises dont ils sont chargés du contrôle. L'Institut n'a cependant pas pour rôle de se substituer

aux efforts de formation que les cabinets doivent consentir eux-mêmes. L'Institut ne peut dans ce cadre que jouer un rôle complémentaire et limité.

Il ressort également des débats du Forum qu'il existe une demande très forte tant au niveau des cabinets de révision qu'au niveau des entreprises de prévoir le plus rapidement possible des formations en matière de normes comptables internationales dans les cursus universitaires ou d'enseignements de type long.

■ **Attentes de la profession au niveau des travaux de l'Institut: Jouer un rôle de sensibilisation au niveau du monde politique**

Même s'il est vrai que la Belgique ne dispose que d'une influence limitée que ce soit au niveau international ou au niveau européen, les organisations belges chargées de donner leur opinion en matière d'harmonisation internationale en matière comptable doivent jouer un rôle actif de manière à contribuer au rôle proactif attendu au niveau européen. Les confrères estiment que la profession peut jouer un rôle important en cette matière.

La profession souhaiterait par ailleurs que le Conseil continue comme par le passé, voire intensifie, les démarches entreprises en vue de sensibiliser différentes organisations chargées de dégager les options stratégiques à prendre au niveau de la Belgique.

b) **Commission ISA**

Président: M. Pol FIVEZ

Vice-Président: M. Paul PAUWELS

Membres: MM. LUC DECRAENE, DIRK SYRAGIER, JEAN-PIERRE VANDAELE

Secrétariat scientifique: M. ERIC VAN MEENSEL

■ **Quelles normes de révision mettre en œuvre en cas d'application des normes comptables internationales (IAS)?**

Lors des discussions au sein de la Commission ISA, auxquelles quelque 150 confrères ont participé, il est apparu clairement que les membres estiment que si la Commission européenne, dans sa communication du

13 juin 2000⁽¹⁾, propose d'obliger l'ensemble des sociétés cotées à établir leurs comptes consolidés, d'ici 2005, conformément aux normes comptables internationales (IAS), il n'est que logique que l'information financière établie conformément aux normes comptables internationales soit, elle aussi, contrôlée conformément aux normes internationales d'audit, à savoir les *International Standards on Auditing* (ISA).

■ Vers une application généralisée des IAS?

Dans sa communication du 13 juin 2000, la Commission européenne propose par ailleurs que les États-membres aient la possibilité d'obliger ou d'autoriser *les sociétés non cotées en bourse* à établir leurs comptes annuels conformément aux mêmes normes en vigueur pour les sociétés cotées. La Commission européenne estime également que les États-membres jugeront sans doute préférable d'étendre plus particulièrement l'application obligatoire des IAS *aux établissements financiers et aux compagnies d'assurances non cotés en bourse*, afin d'améliorer la comparabilité pour l'ensemble du secteur et d'assurer une surveillance effective et efficace.

Le législateur belge devra dès lors faire un choix. Pour l'établissement des comptes annuels nationaux individuels, légalement obligatoires, les IAS pourraient s'avérer, à la lumière de nos prescriptions légales et fiscales, moins appropriées, voire inadaptées. Par contre, le recours aux IAS pour l'établissement des comptes annuels individuels faciliterait pour l'avenir l'établissement des comptes annuels consolidés. C'est ce problème notamment qui a fait l'objet d'un débat au sein de la Commission IAS.

■ Les ISA uniquement pour les comptes consolidés des sociétés cotées en bourse?

Les participants à la Commission ISA ont estimé – en s'appuyant notamment sur l'étude réalisée par la FEE⁽²⁾ dans le cadre de sa convention avec la DG XV de la Commission européenne de 1997 – pouvoir affirmer qu'il n'existe pas de divergences fondamentales entre les normes et recomman-

(1) Stratégie de l'UE en matière d'information financière: la marche à suivre, Com (2000) 359 def, 13 juin 2000. Le texte peut être téléchargé depuis le site internet du DGXV (http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/news/com359fr.pdf).

(2) «*Setting the Standards – Statutory Audit in Europe*», Fédération des Experts-Comptables Européens, Bruxelles, 1998.

dations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et les *International Standards on Auditing* de l'IFAC (*International Federation of Accountants*).

L'étude précitée⁽¹⁾ de la FEE révèle en effet qu'en Belgique les trois ISA suivantes n'avaient pas encore été intégrées sous une forme quelconque dans les normes et recommandations de l'IRE: *Audit considerations relating to entities using service organisations* (ISA 402), *Initial engagements – Opening balances* (ISA 510) et *Comparatives* (ISA 710). Pour le surplus, des différences moins importantes ont été identifiées lorsqu'on compare avec les ISA suivantes: *Knowledge of the business* (ISA 310), *Risk assessments and internal control* (ISA 400), *Audit evidence – Additional considerations for specific items* (ISA 501), *Related parties* (ISA 550), *Subsequent events* (ISA 560) et *Management representations* (ISA 580).

A mesure que les IAS se développeront, les recommandations internationales en matière de révision évolueront également.

Les participants à la Commission ISA proposent dès lors d'accepter tels quels les textes des ISA et de les traduire, plutôt que de devoir adapter à chaque fois les recommandations existantes de l'IRE en matière de révision à la publication de nouvelles ISA.

L'on a parfaitement conscience que des adaptations ou des commentaires spécifiquement belges continueront de s'imposer lorsque les ISA s'écartent de la législation belge ou sont contraires à celle-ci. Les participants à la Commission ISA sont d'avis qu'il n'est pas opportun de maintenir deux régimes de directives, d'une part, les normes et recommandations en matière de révision promulguées par l'IRE – à appliquer au contrôle des informations financières établies conformément à la législation belge (les comptes consolidés des sociétés non cotées en bourse et les comptes annuels statutaires) – et, d'autre part, les ISA – à appliquer aux informations financières établies conformément aux normes comptables internationales (les comptes consolidés des sociétés cotées en bourse).

Une majorité des participants à la Commission ISA est d'avis qu'une application générale des ISA ne manquerait pas de contribuer à la réputation dont bénéficie la profession belge ainsi qu'à la garantie de la qualité et de la fiabilité du contrôle légal, au niveau national, européen et mondial. Ils estiment également que l'application des ISA ne requerrait qu'une adap-

(1) Voir également Rapport annuel de l'IRE, 1999, pp. 38-39.

tation mineure de la part des membres, dans la mesure où les normes et recommandations de l'IRE correspondent déjà très largement aux ISA, comme il a été rappelé ci-dessus.

Les participants à la Commission ISA souhaitent proposer au Conseil de l'Institut d'entreprendre des démarches pour l'acceptation des ISA en tant que référentiel général pour la mise en œuvre des travaux de révision. En ce qui concerne les missions spécifiques qui résultent de la législation belge sur les sociétés, des normes et recommandations spécifiques continueront bien entendu à rester applicables ou devront être élaborées.

■ Les effets de la décision de rendre les ISA's applicables

Les participants à la Commission ISA estiment qu'une décision rendant les *International Standards on Auditing* (ISA) applicables en Belgique aura pour conséquence que l'IRE devra informer les tiers et les convaincre de l'importance de l'acceptation des normes internationales de révision dans une société caractérisée par l'internationalisation de l'économie et par la globalisation des marchés de capitaux.

Il appartient au Conseil d'établir les contacts nécessaires avec le Conseil supérieur des Professions Economiques qui représente les tiers dans le sens large du terme, les autorités de surveillance belges, les milieux académiques et la vie économique.

En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises

Il est demandé que le Conseil de l'IRE consacre dès 2001 une attention adéquate aux ISA dans le *programme de stage* pour les réviseurs d'entreprises stagiaires, ainsi que dans le *programme de formation permanente destiné aux membres*.

En ce qui concerne la Commission Normes de révision de l'IRE

La Commission s'orientera de préférence vers des situations créées à la suite de modifications apportées dans le droit belge des sociétés. La Commission devra, par contre, concentrer ses activités sur:

- une étude comparative des ISA avec les normes et recommandations actuelles de l'IRE, ainsi qu'une information des résultats des réviseurs;

- la préparation d'une traduction des normes ISA dans les deux langues nationales (basée sur les traductions existantes faites par respectivement nos confrères hollandais et français).

En ce qui concerne le législateur

S'il devait s'avérer que l'application des normes internationales de révision serait, sur des points importants, en contradiction avec la législation belge, le Conseil devra inévitablement prendre contact avec le législateur en vue d'éliminer ces obstacles.

En ce qui concerne l'élaboration future des normes internationales de révision

L'Institut s'engage à suivre et à influencer le développement de normes de révision internationales, si possible en prêtant son concours aux travaux de l'*International Audit Practices Committee* (IAPC) au sein duquel sont élaborées les *International Standards on Auditing* et par le biais de sa collaboration à la *FEE working party* qui examine et commente les projets de directives de l'IFAC.

c) Commission «Ethics»

Président: Monsieur Luc JOOS

Vice-Président: Madame Pascale TYTGAT

Membres: Madame Gisèle VANDEWEERD, Messieurs Joseph-Michel BOES, Alain CHAERELS, Piet DEMEESTER, Roger TIEST

Secrétariat scientifique: Madame Veerle VAN DE WALLE

Le thème du Forum «L'internationalisation de la profession» s'applique parfaitement à la Commission «Ethics», comme en témoignent, en effet, les nombreux textes européens et internationaux concernant la déontologie des auditeurs. Incontestablement, dans tous ces textes, l'indépendance du contrôleur légal des comptes occupe une place centrale. Ce sujet a dès lors été retenu par la Commission comme fil rouge lors des travaux préparatoires, ainsi qu'au cours du Forum.

Compte tenu de la multiplicité et de la diversité des textes, la Commission a tenté, dans un premier stade, de dresser l'inventaire de la réglementation en matière d'indépendance, en s'intéressant évidemment aux

travaux réalisés au niveau européen par le *Committee on Auditing*. Et même si le projet relatif aux *Statutory Auditors' Independence in the EU: A set of Fundamental Principles*⁽¹⁾, n'a été rendu public qu'après le Forum, un avant-projet de ce document a pu alimenter et orienter dans une large mesure les discussions lors de celui-ci. Ont été également examinés, les documents de l'IFAC (*Code of Ethics*)⁽²⁾ et de la FEE⁽³⁾. Les règles d'indépendance de la SEC⁽⁴⁾ ont fait de même l'objet d'une analyse approfondie.

Ensuite, au niveau belge, un certain nombre de documents particulièrement intéressants concernant l'indépendance du commissaire-reviseur ont été publiés, dont la Commission a pris connaissance après la fin de ses travaux préparatoires. Il y a eu ainsi le rapport de la commission gouvernementale «Corporate Governance»⁽⁵⁾, sous la présidence du professeur DE GRAUWE, qui, le 22 septembre 2000, a été à l'origine de l'approbation par le Gouvernement d'un avant-projet de loi modifiant le Code des sociétés. Compte tenu de l'enjeu de ces textes, il est inutile de préciser que ceux-ci ont fortement influencé les discussions au cours du Forum.

Des discussions ayant eu lieu dans les trois ateliers du Forum, la Commission «Ethics» a pu conclure que se dégage une unanimité pour dire qu'il y a lieu de prendre en compte les éléments suivants:

- L'internationalisation des affaires et du marché, que la profession des auditeurs ne comprend pas toujours, est une donnée bien établie;
- La Belgique ne saurait rester ou être tenue à l'écart des développements internationaux;

(1) Commission européenne, *Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, Consultative Paper, 15 décembre 2000, Issued for comment by 2 March 2001, 48 p., http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/indintro.htm

(2) IFAC, Ethics Committee, Exposure Draft, «Independence – Proposed Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants», juin 2000, disponible sur le site internet de l'IFAC (www.ifac.org).

(3) FEE, *Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession – Initial Recommendations*, juillet 1998, 85 p.; FEE, *Survey of Independence Requirements – Summary of Findings*, juin 1999, 44 p.

(4) SEC, Proposed Rule: *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, 30 juin 2000, 99 p., disponible sur le site internet de la SEC, www.sec.gov/rules/proposed/34-42994.htm

(5) Rapport de la Commission gouvernementale *Corporate Governance*, «Vers une meilleure administration des sociétés belges», 20 mars 2000, 40 p. Texte français disponible sur le site internet: <http://www.degrauwe.org/publications/corpgov/CC-rapport.htm>

- Il existe incontestablement une tendance à l'uniformisation des principes comptables;
- On ne saurait nier qu'il existe une critique externe à l'égard des milieux de l'audit en général et du réviseur en particulier;
- Selon les réviseurs, il est évident que le problème de l'indépendance ne trouvera pas sa solution dans la voie légale, capable tout au plus de régler le problème de «l'apparence d'indépendance».

Il s'est avéré qu'un solide code éthique européen, accepté internationalement, devrait constituer le référentiel. Pareil référentiel ne saurait cependant se limiter à une énumération d'interdictions et de principes minimaux, mais devrait consister en un ensemble de principes fondamentaux qui se rattachent à une série de mesures de sauvegarde précises.

L'approche prônée par les professionnels ne se retrouve pas dans l'avant-projet de loi belge du 22 septembre 2000 qui prévoit, notamment, à l'article 3, alinéa premier, un délai d'attente de deux ans pour le commissaire-réviseur qui envisagerait d'accepter une fonction auprès d'une ancienne société auditée. Il est répondu unanimement de manière négative à la question de savoir si pareille disposition est susceptible d'offrir une garantie (suffisante) pour l'indépendance du commissaire-réviseur. Au contraire, en formulant de telles interdictions isolées dans un texte de loi, l'approche belge est contraire à l'approche internationale et européenne qui préfère plutôt s'en tenir à des principes généraux.

En outre, à l'occasion du Forum, les réviseurs constatent que le projet de loi manque de précision. C'est ainsi qu'on peut s'interroger sur la personne visée exactement par l'interdiction précitée: le délai d'attente ne s'applique-t-il qu'au seul associé signataire ou d'autres collaborateurs du réviseur au sein du cabinet sont-ils également visés? L'intention est-elle d'empêcher qu'un associé ne puisse travailler auprès d'un client d'audit ou veut-on plutôt empêcher que le cabinet ne garde le mandat? L'équipe d'audit doit-elle ou non être remaniée? Pourquoi ce délai d'attente d'exactement deux ans: apparemment, le texte de loi semble admettre que plus aucun problème d'indépendance ne saurait se poser après un délai de deux ans et deux jours...

Au cours du Forum il est également apparu que les professionnels estiment que le monde extérieur a une perception négative de la profession, ce

qui explique pourquoi les instances réglementaires et le marché visent à établir une liste d'interdictions en s'illusionnant sur la possibilité que celle-ci puisse résoudre le problème de l'indépendance. L'un des réviseurs présents a résumé ainsi cette analyse: «l'approche du projet de loi pourrait certes déboucher sur des réviseurs parfaitement indépendants qui risquent cependant de manquer des compétences requises...».

Il se dégage manifestement une unanimité pour dire qu'il n'y a pas de raison pour que les prescriptions belges soient plus contraignantes qu'une recommandation européenne, étant donné qu'une réglementation, quelle qu'elle soit, ne saurait jamais garantir qu'une apparence d'indépendance.

En conclusion des travaux préparatoires au cours desquels toute une série de textes internationaux et belges ont fait l'objet d'une analyse approfondie, ainsi que sur la base des discussions particulièrement intéressantes et parfois animées tenues au cours du Forum, la Commission «Ethics» a été amenée à constater que le problème de l'indépendance du réviseur est une matière éminemment complexe qu'il importe d'aborder avec la prudence et l'attention requises. En tout état de cause, l'état d'esprit et la force de caractère du réviseur auront toujours une importance plus grande que la législation ou les prescriptions les plus parfaites.

d) Commission *New assurance services*

Président: M. Geert LEFEBVRE

Vice-Président: M. Fernand MAILLARD

Membres: Mme Marie-Chantal DEBROUX-LEDDET, MM. Bruno DE KLERCK, François DEVENIJN, Tony GROESSENS, Daniel KROES, Evert-Jan LAMMERS, Chris VERDONCK

Secrétariat scientifique: M. David SZAFRAN

■ Généralités

Outre les missions légales d'audit, les activités du réviseur d'entreprises s'étendent à une série de nouvelles missions spécialisées consistant à donner à des informations financières un certain niveau d'«assurance», autrement dit de fiabilité, sans que cela consiste en une certification. Les activités nouvelles concernent notamment les domaines suivants dans le cadre des «*new assurance services*»:

- *WebTrust* qui vise la déclaration de conformité des sites internet;
- *SysTrust*;
- *Environmental auditing* qui vise à incorporer la donnée environnementale dans l'audit des comptes et à vérifier des données relatives à l'environnement;
- *Risk assessment*, qui vise l'amélioration de la qualité de l'information fournie en matière de risques en passant par une évaluation appropriée de la possibilité et de l'importance que des événements défavorables puissent survenir;
- *Compliance services* qui vise la validation d'informations diverses
- *Mergers and acquisitions* qui vise les procédures relatives aux transactions de rachat, scissions, fusions...;
- *Outsourced internal auditing* qui vise les prestations d'audit pour des processus généralement « non core »;
- *Total quality management – ISO* qui vise la délivrance d'attestations de conformité aux normes ISO;
- *Forensic auditing* (audit de fraudes);
- *Business performance services*, qui a pour but d'évaluer la pertinence et la fiabilité des mesures de prestation et des tableaux d'orientation et/ou des tableaux de bord, comme les balanced score cards, etc.;
- *Information system reliability*, qui vise l'évaluation des systèmes informatiques pour vérifier s'ils ont été conçus et s'ils sont utilisés dans le but de fournir une information fiable;
- *Electronic commerce*, qui vise l'évaluation de l'intégrité, de la fiabilité, de la sûreté et du caractère privé des transactions, des documents et des systèmes;
- *Eldercare*, qui vise l'évaluation de la mesure dans laquelle l'ensemble de biens et de services rencontre les besoins des personnes âgées;
- *Medical claim review et health care assurance*, qui a pour but d'évaluer les prestations fournies par les prestataires de soins de santé à leurs bénéficiaires.

L'IFAC a adopté en juin 2000 une norme (ISA 100) en matière d'«assurance engagements». Cette norme permet de situer ces nouvelles missions dans un cadre global des missions effectuées par les auditeurs au niveau international.

Les «*new assurance services*» constituent des services professionnels prestés selon l'usage de manière indépendante qui contribuent à améliorer la qualité de l'information en faveur des décideurs et des utilisateurs.

Les réviseurs d'entreprises bénéficient d'une série d'atouts pour effectuer ces missions. Ils ont en effet une solide expérience en matière de contrôle financier, appartiennent à une profession réglementée impliquant l'existence d'un code de déontologie et le respect de normes et de recommandations nationales, en harmonie avec les développements internationaux.

Plus encore que pour les missions traditionnelles de contrôle, des formations complémentaires destinées au réviseur d'entreprises peuvent s'avérer utiles ou nécessaires dans certains domaines d'activités des «*new assurance services*».

Le Conseil de l'IRE a dès lors jugé utile de sensibiliser les professionnels à ces nouvelles missions, de manière à dégager une politique adéquate pour s'y préparer au mieux.

La Commission «*New Assurance Services*» a préparé et a notamment soumis à discussion les questions suivantes lors du Forum 2000:

- a) Quelle est la nature de l'attestation et de la responsabilité du réviseur d'entreprises dans les missions de type «*new assurance services*»?
- b) La réalisation d'une mission d'attestation dans le cadre des «*new assurance services*» peut-elle avoir une incidence sur les travaux de contrôle du commissaire dans la même société?
- c) La mission d'attestation dans le cadre des «*new assurance services*» est-elle compatible (i) avec la mission de commissaire dans la même entreprise, (ii) avec les autres missions ponctuelles prévues par le Code des sociétés et (iii) avec le mandat au sein du conseil d'entreprise (au sein du secteur non-marchand, cette mission n'est pas nécessairement liée avec un mandat de commissaire)?

■ La responsabilité du réviseur d'entreprises

La profession rappelle que les missions réalisées par les réviseurs poursuivent un but d'intérêt général. Dans ce cadre, il convient de rappeler que l'utilisateur final du rapport du réviseur d'entreprises est toute personne

intéressée par les conclusions du rapport. Ceci s'applique également aux «new assurance services».

La profession n'a pas pu dégager de vue unanime sur la responsabilité de réviseur d'entreprises et estime utile que cette question soit approfondie, par exemple par la Commission Juridique.

■ Compatibilité des «New Assurance Services» avec la fonction de réviseur d'entreprises

En vertu de l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953, «*La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et, d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.*».

La profession estime qu'il convient d'être attentif à la situation dans laquelle la prestation de «new assurance services» prendrait une place de plus en plus importante dans les missions des réviseurs d'entreprises.

Les «new assurance services» ne sont en effet généralement pas des missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et ne constituent pas, de façon générale, des missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.

La profession est d'avis que les missions liées aux «new assurance services» sont compatibles avec la fonction de réviseur d'entreprises. Ces missions ne doivent toutefois pas constituer l'activité principale du confrère.

■ Compatibilité des «New Assurance Services» avec la fonction de commissaire

La profession estime que les missions liées aux «new assurance services» sont en principe compatibles avec la fonction de commissaire.

Le réviseur d'entreprises, dans l'exercice de son mandat de commissaire, offre des garanties en matière d'indépendance. Ces règles d'indépendance sont inscrites dans la législation et la réglementation belge. Elle sont appliquées par l'IRE en conformité avec les principes d'indépendance en vigueur sur le plan belge, européen et international.

■ Les besoins des entreprises

La profession constate que les «*new assurance services*» représentent un besoin exprimé par les entreprises. Ces prestations paraissent la plupart du temps complémentaires aux missions traditionnellement réalisées par les réviseurs d'entreprises. Ces «*new assurance services*» découlent ainsi des tendances constatées sur le marché.

Certaines missions issues des Etats-Unis, tel que celles relatives aux *Medical Claim Review*, paraissent moins pertinentes dans des Etats comme la Belgique, eu égard aux mécanismes de Santé publique mis en place.

■ Rôle à jouer par l'Institut

La profession demande au Conseil d'accorder une attention particulière aux éléments suivants:

a) *Adoption de normes spécifiques*

Les missions liées aux «*new assurance services*» doivent être accompagnées dans certains cas d'un cadre normatif de référence spécifique. Ce cadre devrait permettre la réalisation d'attestations conformément à un cadre pré-défini.

b) *Nécessité d'une formation spécifique*

Les missions liées aux «*new assurance services*» nécessitent des qualifications spécifiques. Une formation adéquate est ainsi nécessaire. Par exemple, les missions relatives à WebTrust nécessitent des capacités particulières en matière informatique, de signature électronique ou de cryptographie. La profession estime que le réviseur d'entreprises peut donner une «*assurance*» ou une attestation sur la fiabilité d'informations, mais devra dans certains cas recourir aux services d'un technicien notamment en matière informatique.

c) *Examen de la responsabilité des réviseurs d'entreprises liée à la prestation de «*new assurance services*»*

La question de la responsabilité des réviseurs liée à la prestation de «*new assurance services*» devra être examinée; il ne s'agit pas d'une mission traditionnelle de revision d'états financiers. Cette mission s'écarte de la notion de mission revisorale telle que définie dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

1.1.3. Conclusions générales

Le confrère André KILESE, rapporteur général du Forum 2000 sur l'internationalisation de la profession, a tiré les conclusions générales de ce Forum.

a) Les confrères présents à ce Forum étaient déjà persuadés de la nécessité d'envisager le développement de notre profession dans un contexte international. Leur conviction n'en sera que plus renforcée au terme de ces deux journées.

Cette internationalisation vise tous nos cabinets, grands, moyens ou petits, qu'on le veuille ou non. L'économie se mondialise et la Belgique, vu sa situation géographique et sa place politique au sein de l'Union Européenne, est particulièrement sensible à ce phénomène. L'actionnariat de nombreuses entreprises «belges», en ce compris des PME, est dans des mains étrangères et la stratégie de ces entreprises, qu'il s'agisse de stratégie industrielle, commerciale ou d'information financière, répond à des impératifs qui dépassent nos frontières.

b) Depuis la Communication du 13 juin 2000 de la Commission européenne visant à imposer les normes comptables IAS à certaines catégories d'entreprises d'ici 2005, ce mouvement d'internationalisation est devenu irréversible. Après les normes comptables, ce seront les normes d'audit (ISA's) qui seront appliquées de manière généralisée.

Monsieur Karel VAN HULLE a rappelé que le *Committee on Auditing* était unanime à penser que l'application généralisée en Europe des IAS ne pouvait aller de pair qu'avec une harmonisation des normes de contrôle, en l'espèce les ISA's. Les participants aux travaux de l'atelier ISA sont, bien entendu, arrivés à la même conclusion.

Une fois les normes comptables et les normes de contrôle devenues homogènes sur les marchés européens et mondiaux, il en découle tout naturellement que les principes d'indépendance des auditeurs doivent, eux aussi, être homogènes. On n'imagine pas une indépendance «à deux vitesses» au sein de marchés financiers qui ne cessent de se regrouper. Est-il raisonnable d'imaginer que l'auditeur d'une entreprise cotée sur Euronext doive obéir à des règles d'indépendance différentes selon qu'il soit français, hollandais ou belge?

c) Les participants à l'atelier IAS se sont montrés favorables à une application des IAS à tous les comptes consolidés des entreprises soumises à une obligation de consolidation, de préférence sur une base volontaire plutôt qu'au travers d'une disposition légale obligatoire. Les avantages de comparabilité des comptes entre toutes les entreprises est évident.

Au niveau des comptes statutaires, les choses sont moins faciles. Il est clair que d'ici 2005 ou dans les années qui suivront, de plus en plus d'entreprises décideront de leur propre chef d'opter pour le référentiel comptable IAS, soit parce que leur maison-mère, située à l'étranger par exemple, le leur imposera, soit parce qu'elles envisagent d'accéder à des marchés financiers.

Ici aussi, la profession préfère que cette adaptation des IAS au niveau des comptes statutaires s'effectue sur une base volontaire. Des dispositions légales visant à rendre les IAS obligatoires au niveau des comptes statutaires ne peuvent raisonnablement être envisagées à moyen terme que dans l'hypothèse où la réglementation fiscale autorisera le recours à ce référentiel comptable. Mais il ressort des débats du Forum que les IAS connaîtront un succès croissant au niveau des comptes statutaires et qu'au fil du temps, le législateur belge devra tenir compte de cette réalité.

Il est par contre indispensable que dès aujourd'hui, l'Europe prenne une part plus marquée dans le processus d'élaboration des IAS. En 2005, l'Europe sera le plus grand espace économique où les IAS seront obligatoires. Il serait inacceptable que l'Europe ne joue qu'un rôle minoritaire.

d) En ce qui concerne les normes de contrôle (ISA's), les participants à l'atelier ISA ont clairement exprimé leur souhait de ne pas conserver deux ensembles de règles, d'une part des règles (normes et recommandations) belges et d'autre part des règles internationales. Il serait beaucoup plus simple et plus efficace, comme c'est déjà le cas dans plusieurs pays européens, d'adopter le référentiel international et lorsqu'une norme ISA s'écarte de la législation belge, ce qui est rare, de prévoir un amendement particulier.

L'adoption du référentiel ISA ne devrait pas poser de problèmes puisque notre référentiel actuel de normes belges ne s'écarte quasiment pas du référentiel international. Les trois dernières différences qui subsistaient encore fin 1999 sont en voie d'être supprimées grâce aux travaux de la Commission «Normes de révision».

e) L'atelier «*new assurance services*» s'est penché sur de nouvelles missions d'audit. Ces missions ne sont pas des missions traditionnelles puisqu'il ne s'agit pas d'attester des états comptables.

Il en découle plusieurs aspects qu'il est intéressant d'analyser.

La compatibilité avec l'exercice d'un mandat de commissaire et la responsabilité attachée à l'exercice de ces missions sont deux de ces aspects.

Un autre aspect est l'importance que ces missions peuvent revêtir au sein d'un cabinet. D'une part, ces missions nécessitent en effet une spécialisation qui pourrait conduire à devoir y consacrer l'essentiel de son temps mais d'autre part, un réviseur doit consacrer son activité principale à l'attestation d'états comptables.

f) En matière d'indépendance, les principaux débats ont tourné autour de la prestation de services non-audit.

La profession est d'un avis unanime pour affirmer que la prestation de services non-audit améliore la qualité de l'audit. Cela ressort clairement de nombreuses études menées au niveau international par des organismes indépendants. Un auditeur doit acquérir et améliorer ses connaissances en matière d'informatique, d'environnement, de gestion financière, d'actuaire, de fiscalité, etc., s'il veut exercer de manière efficace son mandat de contrôle. Comment pourrait-il améliorer ses compétences en ces domaines s'il en est exclu?

Bien entendu, ces prestations de services non-audit doivent avoir lieu en toute transparence et la profession devra, à cet égard, veiller à ce que les entreprises respectent scrupuleusement les dispositions de l'article 134, §§ 2 et 4 du Code des Sociétés en matière d'information sur les honoraires perçus.

Les tendances actuelles en Europe mais aussi à l'IFAC en matière d'indépendance sont de défendre l'approche conceptuelle à savoir de définir des situations où l'indépendance est menacée et d'y apporter une solution en appliquant des sauvegardes. L'autre approche consistant à «*lister*» les activités interdites («*cook book*») n'est pas retenue car il est extrêmement difficile de cerner la définition d'un service d'autant plus que chaque type de service évolue au fil des années en fonction de nouvelles techniques qui se développent sans cesse. En outre, cela pourrait aussi vouloir dire que tout ce qui n'est pas interdit serait autorisé, ce qui ne serait pas raisonnable.

La SEC aux Etats-Unis semble être arrivée à un compromis dans son document définitif du 15 novembre 2000. Les règles d'indépendance sont basées sur une approche conceptuelle et l'exercice de quelques activités non-audit est, à titre d'exemple, soit interdit, soit limité.

La profession insiste pour que la Belgique ne soit pas isolée en Europe en adoptant une législation qui serait différente de la recommandation qui sera adoptée dans le courant de 2001 par le *Committee on Auditing* de la Commission européenne.

g) En conclusion de ce Forum, le principal message est sans aucun doute les défis à relever en matière de formation.

La profession dans son ensemble, stagiaires et confrères, devra largement investir dans la formation en matière d'IAS et d'ISA's mais aussi par exemple dans les techniques de consolidation ou encore les nouvelles techniques d'information et de communication.

Notre profession exige des compétences de plus en plus accrues. Nos interlocuteurs sont eux-même plus compétents et plus spécialisés qu'ils ne l'étaient voici 10, 20 ou 30 ans. Il est dès lors impératif que le professionnel qui les contrôle dispose lui-même d'un haut niveau de compétence. La crédibilité de notre profession passera donc nécessairement par un renforcement de la surveillance de celle-ci, tout d'abord au niveau des exigences liées au stage et ensuite au niveau du contrôle confraternel.

Une compétence de haut niveau constitue le meilleur gage de succès de notre profession.

1.2. Audit et environnement

Président: M. L. HELLEBAUT

Membres: Mme R. VAN MAELE, MM. T. BUTENEERS, B. DE KLERCK, M.J. DE SAMBLANX (jusqu'au 30 juin 2000), V. DE WULF, D. KROES et L. STAMMEN

Secrétariat: 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, VAL-I-PAC et BEBAT. Cette note technique comporte quatre parties: une note technique *stricto sensu*, un programme de contrôle, un exemple de rapport et une «*management letter*». La Commission «Audit et Environnement» a élaboré ces documents en collaboration avec les représentants de ces organismes.

L'autre mission importante du groupe de travail «Audit et Environnement» a été la promotion du Prix 2000 pour le meilleur rapport environnemental 1999. Ce prix récompense le meilleur rapport environnemental élaboré par une entreprise belge et a été décerné pour la troisième fois consécutive en 2000 par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le jeudi 9 novembre, la cérémonie de remise du Prix 2000 pour le meilleur rapport environnemental 1999 s'est tenue à l'Hôtel Hilton à Bruxelles. 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, a remis le Prix 2000 de l'I.R.E. pour le meilleur rapport environnemental à l'usine sidérurgique gantoise SIDMAR.

Le jury était présidé par Monsieur Jean-François CATS, Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, représenté par Madame Catherine DENDAUW, responsable du Service d'études de l'I.R.E.

Le jury était composé de cinq membres extérieurs spécialistes des matières environnementales:

- Madame Marie-Paule KESTEMONT (professeur UCL);
- Monsieur Aviel VERBRUGGEN (Professeur «Environnement et Economie» à l'UFSIA, Président du STEM (*Stichting Technologie en Milieu*), Chef de cabinet du Ministre Vera DUA);
- Monsieur L. LAVRIJSEN (Professeur RUGent);
- Monsieur Philippe DELAISSE (Responsable Environnement & Ressources naturelles – CBR Cimenteries – gagnant du prix 1999);
- Monsieur P. DUBAR de l'Institut royal pour la Gestion durable des Ressources naturelles et la Promotion des Technologies propres (I.R.G.T.).

Le jury était complété par des membres du groupe de travail «Audit et Environnement», à savoir:

- Madame Rosita VAN MAELE, réviseur d'entreprises;
- Monsieur Theo BUTENEERS, réviseur d'entreprises;
- Monsieur Vincent DE WULF, réviseur d'entreprises;
- Monsieur Daniel KROES, réviseur d'entreprises.

Chaque rapport a été évalué selon les 9 critères mentionnés ci-dessous. L'appréciation porte sur un score total de 100 points dont la ventilation est reprise ci-dessous entre parenthèses.

- 1) Corporate Profile (10)
- 2) Report Scope (10)
- 3) Environmental Management (10)
- 4) Stakeholders Relations (15)
- 5) Communications and design (10)
- 6) Environmental Impact Information (20)
- 7) Finance (10)
- 8) Sustainability and ecoefficiency (10)
- 9) Verification (5)

Le jury a décidé de proposer le rapport environnemental de SIDMAR pour participer au niveau européen au *European Environmental Reporting Award*.

La certification du rapport environnemental de SIDMAR par Ernst & Young, Réviseurs d'Entreprises, confirme la crédibilité des informations publiées; il s'agit d'une mission encore relativement nouvelle pour les réviseurs d'entreprises: l'attribution d'un prix annuel pour le meilleur rapport environnemental par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, souligne l'importance prônée par l'IRE à cette nouvelle mission.

Deux membres du groupe de travail assistent aux réunions de la FEE relatives à l'environnement.

1.3. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand

Président: M. J. CHRISTIAENS

Membres: Mmes M.C. DEBROUX-LEDDÉ, Ch. VANDEN BOSCH, MM. E. CLINCK, P. COMHAIRE, L. DELVA, M. JEGERS, F. MAILLARD

Secrétariat: MM. C. VANHEE (externe) et D. SZAFRAN

Ces dernières années, on constate plusieurs évolutions dans le secteur public et dans le secteur non-marchand sur le plan des réformes de la comptabilité, de la gestion et de l'audit (par exemple les hôpitaux en 1987, les mutuelles en 1990, les communes en 1990, les écoles supérieures de la communauté flamande en 1995, les écoles supérieures de la communauté française, les CPAS en Wallonie, en Flandre et à Bruxelles en 1997 et 1998, les Provinces en 1999, le projet de loi sur les a.s.b.l. en préparation, etc.).

En 1999, la Commission de l'IRE sur le secteur non-marchand s'était concentrée dans un premier temps sur le cadre comptable général applicable aux entreprises. Ce cadre a été transposé aux établissements du secteur non-marchand en général, en examinant successivement les diverses rubriques des comptes annuels et la manière de les adapter à un contexte non-marchand.

En 2000, la Commission a continué sa mission en mettant l'accent sur les aspects comptables et de contrôle, qui constitue un vaste domaine d'activités. Elle s'est basée sur une étude comparée des principales réformes comptables dans le secteur public et le secteur non-marchand en Belgique au cours des dix dernières années. Sur cette base et en tenant compte des évolutions à l'étranger et de la réforme en préparation concernant les a.s.b.l., la Commission a préparé des propositions générales pouvant servir de lignes directrices pour la réforme de la comptabilité dans le secteur public et non-marchand. Ces propositions concernent les objectifs poursuivis par la comptabilité, les aspects de technique comptable, la relation avec la comptabilité budgétaire traditionnelle, les schémas comptables, les règles d'évaluation et la présentation des informations financières. Ces lignes directrices sont destinées aux organes normatifs, mais aussi aux reviseurs d'entreprises confrontés de plus en plus souvent aux réformes dans le secteur.

Une recommandation importante concerne une proposition d'approche particulière du bilan initial dans les établissements du secteur public et non-marchand existants confrontés pour la première fois à une comptabilité patrimoniale. La pratique nous apprend en effet que le bilan initial et surtout ses éléments non monétaires sont générateurs d'une problématique spécifique.

Dans l'approche générale de la Commission, commentée ci-après, les innovations suivantes ont été introduites et élaborées:

- le passage à la comptabilité patrimoniale est fonction d'un cadre conceptuel, en d'autres termes, elle dépendra des objectifs poursuivis par la comptabilité;
- la distinction «*proprietary – agency*», alors que dans les entreprises on applique presque exclusivement la vision «*proprietary*»;
- la problématique des réserves – fonds de réserves;
- l'adaptation de l'enregistrement des résultats;
- l'extension des règles d'évaluation (méthode de la prise en charge lors du remplacement);
- le bilan initial à base zéro, plutôt qu'un bilan basé sur la continuité;
- le méga grand-livre, c'est-à-dire intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité des coûts.

Le deuxième grand thème que la Commission examinera en 2001 concerne les aspects d'audit dans le secteur public et non-marchand.

2. ACTIVITES DU SERVICE D'ETUDES

Les principales activités du Service d'études consistent à mettre à disposition des réviseurs d'entreprises des informations utiles dans le cadre de l'exercice de leur mission.

Ceci recouvre notamment la rédaction de brochures et d'articles diffusés auprès des membres:

- Bulletin d'Information des réviseurs d'entreprises,
- Réflexions et Opinions,
- Etudes IRE, etc.

Les activités du Service d'études recouvrent également la gestion d'une bibliothèque, accessible par priorité aux membres et stagiaires. La bibliothèque rassemble pour l'essentiel des ouvrages et périodiques en matière d'audit, de comptabilité et de droit des sociétés.

En 2000, une partie très importante des activités du Service d'études a été consacrée à la préparation du Forum du révisorat des 5 et 6 décembre 2000 sur l'internationalisation de la profession. Ces travaux ont fait l'objet d'une description au point précédent.

L'Institut a adressé à chaque reviseur d'entreprises une farde de documentation avant le Forum. Cette farde contenait des documents provisoires préparés par les membres de quatre groupes de travail pour aider les participants au Forum à préparer les débats. Ces documents préparatoires ont permis de dégager la synthèse des travaux, reprise ci-avant.

Une autre partie importante des activités du Service d'études en 2000 a été consacrée à l'application des obligations de transparence en matière d'honoraires complémentaires (art. 64 ter L.C.S.C., art. 134 du Code des sociétés). Le Service d'études a procédé à l'examen des documents relatifs aux exercices 1998 et 1999 déposés par toutes les sociétés cotées sur BXS (actuellement Euronext) et sur l'EASDAQ auprès de la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique. Une description de ces travaux est reprise dans la première partie du présent rapport (au point IV.2).

Les publications, décrites ci-après, constituent également une des activités principales du Service d'études.

3. PUBLICATIONS

3.1. Bulletin d'information

En 2000, sept numéros du Bulletin d'Information des reviseurs d'entreprises ont été adressés aux membres, ainsi que deux numéros hors série: le premier contenait une synthèse du Rapport annuel 1999 de l'IRE; le second était consacré à une présentation des Commissions du Forum du révisorat des 5 et 6 décembre 2000.

Le Comité de rédaction a poursuivi l'organisation d'entrevues avec des personnalités. En 2000, les Confrères Pierre ANCIAUX, André KLESSE et Dirk SMETS ainsi que le Président de l'Institut, Jean-François CATS, ont rencontré M. Jean-Paul SERVAIS, nommé Président du Conseil Supérieur des Professions Economiques pour succéder à M. Koen GEENS. Au cours de cet entretien, M. Jean-Paul SERVAIS a livré sa vision quant au rôle que devrait jouer le Conseil supérieur au cours des six années à venir. Des interviews de MM. Guy QUADEN, Gouverneur de la Banque Nationale de Belgique, et Harry VANMEERBEEK, Directeur du département économique de la Confédération de la construction et membre de la Commission des normes comptables et de la Commission d'agrération pour les entrepreneurs, seront publiées en 2001.

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, réviseurs d'entreprises et de Mme Catherine DENDAUF et M. Eric VAN MEENSEL.

3.2. Liber Amicorum Henri OLIVIER

Le Conseil a souhaité, au nom de la profession, rendre un hommage tout particulier à M. Henri OLIVIER par la remise d'un *Liber Amicorum*:

Liber Amicorum Henri OLIVIER, éd. Die Keure – La Charte, 2000, 683 pages.

Comme annoncé dans le Rapport 1999 (p. 17), le Conseil a été honoré d'apprendre que la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE) avait sollicité le Directeur général de l'Institut, M. Henri OLIVIER, afin qu'il occupe les fonctions de Secrétaire général de la fédération européenne à partir du 1^{er} janvier 2000. M. OLIVIER, qui avait rejoint le cadre de l'Institut en 1977, occupait la fonction de Directeur général depuis 1988.

Le Conseil a, au travers de ce *Liber Amicorum*, tenu à remercier très sincèrement M. OLIVIER pour sa fidélité et son engagement sans limite à l'épanouissement de la profession et à lui témoigner sa reconnaissance lors de l'assemblée générale et du Forum 2000 par la remise du *Liber Amicorum*.

3.3. Code des sociétés

Le Conseil a jugé indispensable de mettre à disposition de ses membres un ouvrage reprenant le Code des sociétés, dont l'entrée en vigueur a été fixée au 6 février 2001:

Code des sociétés – C. Soc., La Chartre, éd. 2000, 837 pages.

Cet ouvrage consiste en une version annotée avec systématiquement sous chaque article une référence à la doctrine et la jurisprudence. Une table de concordance détaillée et un index sont également repris. Cet instrument de travail résulte d'une initiative commune des trois Instituts professionnels – IRE, IEC, IPCF – et a fait l'objet de la collaboration de la Commission des Normes Comptables et de plusieurs autres spécialistes du droit des sociétés.

Cette publication a été réalisée sous la direction scientifique du Professeur Anne BENOIT-MOURY et du Professeur Bernard TILLEMAN. Le Conseil remercie également M. Henri OLIVIER, Secrétaire général de la FEE, et M. Jean-Pierre MAES, Président de la Commission des Normes Comptables. Le Conseil tient enfin à attirer l'attention sur la contribution spéciale du Professeur Koen GEENS à la codification du droit des sociétés.

3.4. Forum 2000

Le Service d'études a en outre rédigé, avec le Président et le Vice-Président des commissions concernées du Forum des 5 et 6 décembre 2000, des travaux consacrés aux normes internationales d'audit (ISA) et aux normes comptables internationales (IAS). La publication de ces travaux est prévue pour 2001.

III

3^e édition

ANNEXES

ANNEXES

1. Nouveau Règlement d'ordre intérieur (5 août 2002) (1)
2. Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion d'une transformation d'une société
3. Formulaire et Note explicative relatifs à l'indemnité de départ
4. L'image des réviseurs d'entreprises auprès des dirigeants de sociétés
5. Recommandation européenne du 21 novembre 2002 (en matière d'Assurance)
6. Communication de la Commission européenne du 11 juillet 2003 (IAS)

**COORDINATION OFFICIEUSE
ARRETE ROYAL DU 20 AVRIL 1989 FIXANT
LE REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR
DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES
(M.B., 22 AVRIL 1989), TEL QUE MODIFIE
PAR L'ARRETE ROYAL DU 12 MARS 2000
(M.B., 28 MARS 2000).**

CHAPITRE I. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Article 1

- § 1. Le présent arrêté est applicable aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux réviseurs d'entreprises honoraires.
- § 2. Pour l'application du présent règlement, il faut entendre par:
- 1° la loi: la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;
 - 2° l'Institut: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, créé par l'article 1^{er} de la loi;
 - 3° le Conseil: le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, prévu par l'article 13 de la loi;
 - 4° l'Assemblée générale: l'assemblée générale de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, prévue par l'article 11 de la loi;
 - 5° le Conseil supérieur: le Conseil supérieur des professions économiques, créé par l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises;
 - 6° les sociétés: les sociétés de droit belge visées aux articles 4bis et 33, § 1^{er}, de la loi, et les sociétés, personnes morales et associations de réviseurs de droit étranger, visées à l'article 4ter de la loi;
 - 7° le tableau des membres: le tableau des membres visé à l'article 6, alinéa 2, de la loi;
 - 8° les comptes annuels: l'inventaire des valeurs actives et passives de l'Institut et le relevé des recettes et dépenses de l'exercice arrêté, visés à l'article 26, alinéa 1^{er}, 1° et 2° de la loi.

CHAPITRE II. DES MEMBRES

Article 2

- § 1^{er}. Toute personne physique qui remplit les conditions fixées par la loi et les règlements peut demander son admission ou sa réadmission à la qualité de membre par lettre recommandée adressée à l'Institut.

Cette lettre est accompagnée d'un dossier réunissant les pièces nécessaires pour juger les conditions d'admission. Les pièces détenues par l'Institut pour le besoin des procédures de stage sont jointes au dossier.

Le président du Conseil informe le président du tribunal de commerce compétent des demandes de prestation de serment et lui fait parvenir un extrait de la décision d'admission au serment.

Le candidat reviseur d'entreprises prête serment le jour et l'heure fixés par le président du tribunal.

Le greffier en chef du tribunal informe l'Inscrit des prestations de serment reçues et délivre à chaque intéressé un extrait du procès-verbal de l'audience.

Sur présentation d'un extrait du procès-verbal de la prestation de serment, le reviseur d'entreprises est inscrit comme membre au tableau des membres à partir du jour de sa prestation de serment.

- § 2. La qualité de membre de l'Institut est accordée aux personnes morales qui en font la demande par lettre recommandée adressée à l'Institut et accompagnée des pièces requises, à dater de la décision du Conseil qui constate que la société satisfait aux conditions d'inscription 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 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.
- § 3. Lorsque le Conseil constate que le demandeur ne remplit pas les conditions requises pour l'inscription au tableau, il lui notifie sa décision motivée par lettre recommandée. L'intéressé dispose d'un délai de trente jours à compter de cette notification pour introduire par lettre recommandée un recours auprès de la Commission d'Appel. L'article 21 de la loi s'applique.

Article 3

Le Conseil de l'Institut tient à jour un registre dans lequel sont mentionnés pour chaque membre: son numéro d'ordre, la date de son inscription, ses nom, prénoms, lieu et date de naissance, le cas échéant le siège de son activité professionnelle, la langue dans laquelle le serment a été prêté conformément à l'article 4 de la loi ou, s'il a été prêté en allemand, le groupe linguistique auquel il souhaite appartenir.

Le registre des membres comprend une partie distincte dans laquelle sont mentionnées les sociétés civiles de reviseurs, ainsi que les sociétés visées à l'article 4^{ter} de la loi, avec mention pour chaque société du numéro d'ordre, de la date de son inscription, de la dénomination ou de la raison sociale de la société, de la forme juridique, de la date de constitution et du numéro de TVA.

Il est fait mention au registre, à côté de l'inscription, des changements survenus dans la situation du membre en application de la loi et des règlements ainsi que des sanctions disciplinaires qui lui ont été infligées.

Le registre est destiné à usage interne.

Article 4

- § 1^{er}. Sans préjudice des dispositions de l'article 6, alinéa 2, de la loi, le tableau des membres est arrêté chaque année par le Conseil, qui le communique aux membres et le fait publier au *Moniteur belge*. Le tableau est adressé gratuitement à toute personne qui en fait la demande.

Le tableau des membres contient les indications suivantes dans l'ordre alphabétique en ce qui concerne les personnes physiques:

- le numéro d'ordre et l'inscription au registre;
- les nom, prénoms et domicile;
- la date de la prestation de serment;
- la langue dans laquelle le serment a été prêté conformément à l'article 4 de la loi ou, s'il a été prêté en allemand, le groupe linguistique auquel l'intéressé souhaite appartenir;
- le lieu d'exercice de l'activité professionnelle;
- la dénomination ou la raison sociale de la société inscrite au tableau des membres de l'Institut dont il est associé, employé ou collaborateur à titre principal;
- la qualité d'employé d'un autre réviseur.

Le tableau des membres contient les indications suivantes en ce qui concerne les sociétés:

- le numéro d'ordre de l'inscription au registre;
- la dénomination ou la raison sociale de la société;
- la date de l'admission comme membre;
- la forme juridique de la société;
- le siège social;
- l'adresse des établissements où elle exerce l'activité de réviseur d'entreprises;
- les noms et prénoms des réviseurs d'entreprises qui sont habilités à représenter la société dans l'exécution d'une mission revisorale.

- § 2. Les modifications apportées au tableau des membres au cours du premier semestre de l'année sont publiées par le Conseil au *Monitor Belgje* au cours du second semestre.
- § 3. La Commission du stage établit la liste des stagiaires. Toute personne peut en prendre connaissance au siège de l'Institut.
- § 4. La suspension d'un membre ou d'un stagiaire entraîne, pour la durée de la suspension, la radiation temporaire du tableau des membres ou de la liste des stagiaires.

Article 46bis

- § 1^{er}. L'Institut ouvre un dossier au nom de ses membres. Le dossier comprend les documents à l'appui des éléments repris au tableau ainsi que les données nécessaires à l'application de l'article 186^{er} de la loi.

Le dossier comprend en outre les informations requises en ce qui concerne les liens de collaboration professionnelle établis avec des sociétés ou associations constituées en Belgique ou à l'étranger, dans le respect de l'article 8 de la loi.

- § 2. Outre les renseignements visés au § 1^{er}, le dossier de toute société civile inscrite au tableau comporte:
- le nom et le domicile de tous les actionnaires ou associés de la société;
 - le nom et le domicile de tous les membres de l'organe d'administration de la société;
 - la liste des sociétés belges ou étrangères dans lesquelles elle détient des actions ou parts sauf lorsque ces titres doivent être considérés comme des placements de trésorerie.

Toute personne intéressée peut obtenir au siège de l'Institut communication des informations mentionnées sous le présent paragraphe.

Article 5

- § 1^{er}. Sans préjudice des articles 4^{quater} et 13, alinéa 3, de la loi, la qualité de membre est retirée par le Conseil par décision motivée, l'intéressé, entendu ou, à tout le moins, dûment convoqué.

Un recours peut être formé contre cette décision devant la commission d'appel. Le recours est introduit par lettre recommandée adressée à la commission d'appel dans les trente jours de la notification de la décision du Conseil. L'article 21 de la loi s'applique.

- § 2. La radiation pour motifs disciplinaires qui est devenue définitive, entraîne de plein droit la perte de la qualité de membre.
- § 3. Le membre qui, à la suite d'une condamnation ou autre mesure, se trouve dans l'impossibilité d'exercer sa profession, peut être suspendu par le Conseil, dans l'intérêt de la profession, pour la durée de la mesure.

- § 4. Le membre démissionnaire perd la qualité de membre à partir du jour où le Conseil notifie au membre que sa démission est acceptée.

Pour être valable, la démission doit être présentée au Conseil par lettre recommandée à la poste et contenir la déclaration que le membre démissionnaire a mené à bien toutes les missions dont il avait été chargé comme réviseur d'entreprises ou qu'il les a confiées à un autre réviseur d'entreprises. Le Conseil prend, au plus tard dans les deux mois de l'envoi de la lettre, une décision relative à l'acceptation ou au refus de la démission.

- § 5. Le Conseil peut accéder à la demande d'un membre, personne physique, qui sollicite son omission temporaire du tableau pour une durée d'au moins un an, n'excédant pas cinq ans. A la demande de l'intéressé, la durée de l'omission peut être prorogée par décision du Conseil. Pendant la période d'omission, le membre ne peut exercer aucune fonction, mandat ou mission en qualité de réviseur d'entreprises ni faire usage de son titre à des fins professionnelles. Il n'est pas tenu au paiement de cotisations ni au respect des règles déontologiques figurant dans les chapitres II à V de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

L'omission entraîne l'impossibilité d'être administrateur ou gérant d'une société revisorale.

L'omission à la demande du membre prend fin lorsque le membre notifie par lettre recommandée qu'il est en mesure de satisfaire à l'ensemble des obligations des réviseurs d'entreprises. Si, à l'expiration de la période de l'omission, il n'a pas sollicité une prorogation du délai ou s'il n'a pas notifié sa réinscription, il est réputé démissionnaire et rayé du tableau.

- § 6. Le membre qui exerce un mandat politique conserve sa qualité de membre inscrit au tableau.

S'il estime que l'exercice de son mandat politique peut porter préjudice à l'exercice

de sa profession de réviseur d'entreprises, il notifiera par simple lettre au Conseil son empêchement temporaire de remplir personnellement les obligations liées à sa profession.

Dans ce cas, il restera membre inscrit au tableau avec obligation de payer les cotisations mais il s'abstiendra de signer le courrier et les rapports professionnels et, plus généralement, d'exercer tout acte lié à son activité professionnelle. Les effets de l'empêchement sont personnels. Le réviseur empêché sera particulièrement attentif à la distinction pouvant exister entre son titre de réviseur d'entreprises et ses autres fonctions.

Le membre empêché renoncera à toute fonction d'administrateur ou gérant d'une société revisorale.

L'empêchement prend fin lorsque le membre estime qu'il réunit à nouveau toutes les conditions pour exercer pleinement l'exercice de sa profession de réviseur d'entreprises dans le respect des obligations qui y sont liées.

Il en avisera le Conseil par simple lettre.

Les ministres et secrétaires d'État sont d'office en état d'empêchement pendant la durée de leurs fonctions et ce dès leur prestation de serment.

Article 6

Toute personne physique démissionnaire peut solliciter du Conseil sa réinscription au tableau, pourvu qu'il remplisse les conditions prévues à l'article 4, 1^o, 2^o et 3^o de la loi, à la date de sa demande.

La demande est adressée par lettre recommandée adressée à l'Institut. Elle est accompagnée d'un dossier justifiant que les conditions requises pour l'obtention de la qualité de membre sont réunies. Le dossier doit comprendre un curriculum vitae retraçant les activités professionnelles du candidat depuis sa démission ainsi qu'une note justifiant que le candidat a poursuivi sa formation de manière permanente.

Lorsque la demande est formulée plus de cinq années après la démission, le demandeur doit présenter une épreuve organisée conformément à l'article 38 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises et jugée par un jury composé de membres du Conseil. L'article 2, § 3 du présent arrêté s'applique en cas de rejet de la demande par le Conseil.

La personne morale qui a perdu la qualité de membre pour des motifs autres que disciplinaires peut demander à tout moment sa réinscriptions au tableau des membres conformément à l'article 2, § 2 et 3 du présent arrêté.

Article 7

Les membres personnes physiques ou morales paient chaque année:

- a) une cotisation fixe dont le montant ne peut être inférieur à 10 085 francs, ni supérieur à 50 425 francs;
- b) une cotisation complémentaire variable, calculée sur le chiffre d'affaires soumis à T.V.A. tel qu'il a été déclaré au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle la cotisation est due. Cette cotisation ne peut être supérieure à 2 %.

Pour le calcul de la cotisation variable visée à l'alinéa précédent, les membres sont autorisés à déduire les honoraires qui ont déjà été soumis à cotisation, soit parce qu'ils ont fait l'objet d'une cotisation sur le chiffre d'affaires perçue par un Institut exerçant à l'étranger des fonctions similaires à celles de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, soit parce qu'ils ont été facturés à un autre membre dans le cadre d'une collaboration professionnelle.

Annuellement, l'assemblée générale détermine le montant de la cotisation fixe ainsi que le pourcentage de la cotisation variable.

Le chiffre d'affaires est communiqué, au moyen d'un formulaire de déclaration, établi par le Conseil, au plus tard le 31 mars de chaque année. Si par suite de l'absence de déclaration dans les délais, le montant de la cotisation variable ne peut être déterminé, les sommes dues sont productives au profit de l'Institut d'un intérêt fixé à 1 % par mois civil le premier jour du mois qui suit la lettre recommandée du trésorier mettant en demeure de déposer sans délai ladite déclaration.

Les cotisations fixes et variables sont appelées par moitié au cours de chaque semestre. La première moitié de la cotisation variable est un acompte calculé sur base de la déclaration de l'année précédente. A défaut de paiement dans le mois de l'appel adressé par le trésorier, les sommes dues sont productives au profit de l'Institut pour la durée du retard, d'un intérêt fixé à 1 % par mois civil.

Les nouveaux membres paient leurs premières cotisations fixes calculées prorata temporis par trimestre entier restant à courir depuis leur inscription au tableau jusqu'à la fin de l'année.

Pour les nouveaux membres qui ont accompli le stage, la cotisation fixe est réduite de moitié pour la période comprise entre l'inscription et la fin de la troisième année suivant la sortie de stage. Cette disposition n'est pas applicable aux nouveaux membres qui bénéficient d'une dispense ou d'une réduction de stage.

Le Conseil peut, par décision motivée, accorder une réduction des cotisations au membre qui a atteint l'âge de 65 ans au moins et qui apporte la preuve qu'il a réduit son activité professionnelle de façon significative. La demande de réduction doit être dûment justifiée.

Le membre démissionnaire est tenu de payer les cotisations pour le semestre au cours duquel il démissionne.

Article 7bis

- § 1^{er}. Les sociétés en liquidation ne peuvent être maintenues au tableau des membres que pendant une période d'une année à compter de la date de la dissolution. Elles sont radiées d'office du tableau des membres à l'expiration de cette période.
- § 2. Les sociétés en liquidation paient des cotisations conformément à l'article 7. Les cotisations réclamées au cours de l'année qui suit la mise en liquidation sont considérées comme des charges de la liquidation.
- § 3. Les reviseurs d'entreprises associés sont solidairement responsables du paiement des cotisations de la société dues jusqu'à son omission du tableau.

Article 8

Le Conseil peut accorder le titre de reviseur d'entreprises honoraire aux membres qui ont démissionné après avoir exercé la profession avec dignité, probité et délicatesse pendant dix ans au moins et qui n'exercent pas une autre profession susceptible de créer une confusion avec les activités d'un reviseur d'entreprises.

La liste des reviseurs d'entreprises honoraires est insérée à la suite du tableau des membres.

En cas de manquement aux règles de dignité, probité et délicatesse ou aux conditions de l'octroi du titre de reviseur d'entreprises honoraire, l'autorisation de porter le titre honorifique peut être retirée en tout temps par la commission de discipline. L'article 20, § 3, de la loi est d'application.

CHAPITRE III. DES ASSEMBLÉES GÉNÉRALES

Article 9

L'assemblée générale de l'Institut est composée de tous les membres.

L'assemblée générale ordinaire se réunit chaque année un vendredi de la seconde moitié du mois d'avril. La convocation mentionne l'ordre du jour, le lieu, le jour et l'heure de l'assemblée.

Article 10

Sans préjudice de l'article 11, alinéa 4, de la loi, les procurations pour l'assemblée générale doivent, pour qu'elles soient valables, être adressées à l'Institut sous pli recommandé à la poste au moins cinq jours francs avant la date de l'assemblée générale ou être déposées au siège de l'Institut contre accusé de réception, au plus tard le l'avant-dernier jour ouvrable précédant l'assemblée.

Article 11

Le vote du budget porte nécessairement sur l'ensemble de celui-ci et emporte fixation des cotisations aux montants qui ont été pris en considération pour l'établissement du budget des recettes.

Dans les limites du budget des recettes et dépenses approuvé d'un exercice, le Conseil est autorisé à percevoir les recettes de cotisations et à engager les dépenses durant les six premiers mois de l'exercice suivant.

Si les comptes ou le budget ne sont pas approuvés, le Conseil peut différer l'assemblée générale de deux mois au plus.

Article 12

Par application des articles 13, 21 et 26 de la loi, l'assemblée procède à l'élection:

- a) du président;
- b) du vice-président;
- c) des membres du Conseil;

- d) des commissaires chargés de la vérification des comptes du nouvel exercice;
- e) les réviseurs d'entreprises qui siègent à la commission d'appel.

Le président du Conseil de l'Institut porte le titre de président de l'Institut.

Les nouveaux titulaires entrent en fonction immédiatement après l'assemblée générale qui les a désignés.

En cas d'absence ou d'empêchement du président, ses fonctions sont exercées par le vice-président et à défaut par le membre le plus âgé du Conseil.

Article 13

L'assemblée générale convoquée conformément à l'article 12, alinéa 3, de la loi à la demande d'au moins un cinquième des membres, doit se tenir au plus tard deux mois après la date de la réception de la demande.

Les convocations aux assemblées générales extraordinaires sont adressées quatorze jours au moins avant la réunion; elles mentionnent l'heure, le lieu et l'ordre du jour de l'assemblée.

La convocation à l'assemblée générale ordinaire est adressée aux membres au plus tard le vingt et unième jour précédant l'assemblée.

Article 14

L'assemblée générale ne peut délibérer valablement que sur les objets portés à l'ordre du jour.

Elle est présidée par le président de l'Institut. Si celui-ci est absent ou se trouve dans l'impossibilité d'exercer ses fonctions, elle est présidée par le vice-président ou par le doyen d'âge de l'assemblée.

A toute assemblée, il est procédé, sur proposition du président, à la désignation de deux scrutateurs au moins et de dix au plus; ceux-ci ne peuvent être désignés parmi les membres du Conseil, ni parmi les candidats à des mandats que l'assemblée est appelée à pourvoir.

Article 15

Les décisions de l'assemblée générale sont consignées dans le procès-verbal signé par le président, les secrétaires et les scrutateurs. Ces décisions sont communiquées à tous les membres et stagiaires de l'Institut dans un délai de deux mois.

Les procès-verbaux des assemblées générales sont conservés au siège de l'Institut.

Le président de l'Institut décide la délivrance des extraits destinés des personnes qui ne sont pas membres de l'Institut et les signe.

Article 16

Les décisions de l'assemblée générale sont prises par vote à main levée, à moins que l'assemblée n'en décide autrement.

Le vote a lieu au scrutin secret lorsqu'il concerne des élections ou d'autres décisions ayant trait à des personnes ou lorsque dix membres présents au moins le demandent.

Article 17

Lorsqu'une assemblée générale est appelée à procéder à des élections, le président de l'Institut en avise les membres deux mois au moins avant la réunion en mentionnant les mandats vacants. Pour être recevables, les candidatures doivent parvenir au président de l'Institut au plus tard un mois avant la réunion, la date de la poste faisant foi, et elles doivent être appuyées par dix membres au moins.

Ne sont pas éligibles:

- 1^o les membres qui, à la date limite pour le dépôt des candidatures, exercent la profession depuis moins de cinq ans;
- 2^o ceux qui, à la même date, sont en défaut de paiement de cotisation;
- 3^o ceux qui, ayant été condamnés à une peine de suspension soit par la commission de discipline, soit par la commission d'appel sont l'objet d'une procédure disciplinaire pendante respectivement devant la commission d'appel ou la Cour de Cassation au moment des élections;
- 4^o ceux qui, depuis moins de trois ans à la date de la réunion de l'assemblée générale, ont été l'objet d'une réprimande ou ceux qui, depuis moins de cinq ans ont été l'objet d'une peine de suspension inférieure à six mois, et ceux qui, depuis moins de dix ans, ont été frappés d'une peine de suspension de six mois au moins; le délai commence à courir à dater du moment où la sentence est devenue définitive.

Si le nombre des candidats présentés régulièrement est inférieur au double des mandats à conférer, le Conseil peut d'initiative présenter d'autres candidats.

Si le nombre des candidats présentés est égal au nombre de mandats à conférer et si le Conseil ne fait pas usage de la faculté prévue à l'alinéa précédent, ces candidats sont proclamés élus par l'assemblée générale sans autre formalité.

Les mandats sont conférés à la majorité des membres présents ou représentés. Si, après le deuxième tour de scrutin, la majorité, requise n'a pas été atteinte, il est organisé un scrutin de ballottage entre les deux candidats qui ont recueilli le plus grand nombre de voix. S'il y a partage des voix, priorité à la participation au scrutin de ballottage est donnée au membre le plus ancien dans l'ordre des inscriptions au tableau des membres.

Est élu à la suite du scrutin de ballottage, celui qui a recueilli le plus grand nombre de voix. S'il y a partage des voix au troisième tour, le candidat le plus âgé a la priorité.

Lorsque le vote porte en même temps sur des fonctions de membre et de membre suppléant de la Commission d'appel, les candidats qui ont obtenu le plus de voix au premier tour de scrutin sont désignés aux fonctions de membre effectif, nonobstant les règles mentionnées ci-dessus concernant la désignation des mandats.

CHAPITRE IV. LE CONSEIL

Article 18

Le Conseil assure le fonctionnement et la représentation de l'Institut dans les actes juridiques et en justice. Il a en particulier pour mission:

- 1° de proposer aux Ministres compétents après avoir recueilli l'avis du Conseil supérieur, les propositions de règlements ou de modifications à ces règlements et de donner les avis prévus par la loi;
- 2° sans préjudice de l'article 28 de la loi, de vérifier et d'établir si le candidat reviseur d'entreprises satisfait aux conditions prévues aux articles 4, 1° à 5°, 4bis et 4ter de la loi, le cas échéant de l'admettre comme membre;
- 3° de surveiller l'établissement et la mise à jour du registre et du tableau des membres selon les règles établies aux articles 3 et 4 du présent règlement;
- 4° d'assurer la publication avant le 31 mars du tableau des membres de l'Institut arrêté au 31 décembre précédent;
- 5° d'octroyer le titre de reviseur d'entreprises honoraire aux membres démissionnaires qui remplissent les conditions fixées par l'article 8;
- 6° d'octroyer ou de retirer l'autorisation de constituer une société ou une association entre des reviseurs d'entreprises et des personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou qui possèdent ou non dans un état étranger une qualité reconnue équivalente par le Roi à celle de reviseur d'entreprises;
- 7° de procéder à l'admission des stagiaires et de veiller à la stricte observation des dispositions légales et réglementaires relatives au stage;
- 8° de fixer et percevoir chaque année l'indemnité pour frais d'instruction du dossier relatif à l'admission au stage ainsi que la participation du candidat aux frais de l'examen d'admission et de l'examen d'aptitude;
- 9° de fixer, après avoir recueilli l'avis du Conseil supérieur, les normes de revision usuelles pour l'exécution des missions visées à l'article 3, de la loi;
- 10° de communiquer au Conseil supérieur toute décision à portée générale qu'il prend, sans préjudice des dispositions de l'article 101, § 1^{er}, alinéa 3, de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat;
- 11° d'établir et de contrôler les modalités et les conditions de rémunération des membres;
- 12° d'approuver les contrats d'assurance couvrant la responsabilité civile des membres;
- 13° de saisir la Commission de discipline en agissant soit d'office soit sur les réquisitions écrites du Procureur général près la Cour d'Appel;
- 14° d'interjeter appel contre une décision de la Commission de Discipline ou d'introduire un pourvoi en cassation contre une décision de la Commission d'appel;
- 15° de recevoir les avis, propositions et recommandations de l'assemblée générale du Conseil supérieur du Revisorat;
- 16° d'engager ou de licencier le personnel de l'Institut et d'en fixer les rémunérations;
- 17° de convoquer l'assemblée générale et de lui soumettre chaque année les comptes annuels, le budget et les rapports mentionnés à l'article 26 de la loi.

Article 19

Le Conseil peut confier les enquêtes prévues par l'article 18bis, § 2, 2°, de la loi à tout membre qui est éligible comme membre du Conseil et qui est suffisamment indépendant vis-à-vis du reviseur concerné.

Article 20

Le Conseil se réunit, sur convocation écrite du président, toutes les fois que l'intérêt de l'Institut le requiert et au moins six fois l'an. La convocation mentionne l'ordre

du jour et est accompagnée des documents nécessaires. Sauf le cas d'urgence, elle est envoyée huit jours au moins avant la réunion, la date de la poste faisant foi.

Article 21

Le président convoque le Conseil lorsqu'au moins quatre membres en font la demande écrite. Cette demande mentionne l'objet à porter à l'ordre du jour. La séance a lieu au plus tard dix jours après l'introduction de la demande. La date de la poste fait foi de la date d'introduction.

Article 22

Les réunions du Conseil sont présidées par le président ou, en son absence, par le vice-président. En cas d'absence de l'un et de l'autre, la séance est présidée par le doyen d'âge des membres présents.

Article 23

Le Conseil ne peut délibérer valablement que lorsque sept parmi ses quatorze membres au moins sont présents.

Les décisions du Conseil sont prises à la majorité des voix. En cas de parité des voix, celle du président est prépondérante.

Article 24

Les délibérations du Conseil sont consignées dans un procès-verbal dont le projet est envoyé aux membres et est soumis à leur approbation à la séance suivante.

Les procès-verbaux approuvés sont signés par le président ou s'il est absent ou s'il se trouve dans l'impossibilité d'exercer ses fonctions, le vice-président et par un secrétaire au moins; ils sont conservés au siège de l'Institut.

Le Conseil peut décider que certains documents approuvés par lui et qui sont joints en annexe au procès-verbal de la séance ne seront pas adressés à ses membres; ceux-ci peuvent toujours les consulter au siège de l'Institut.

Les délibérations et les procès-verbaux sont confidentiels. Les procès-verbaux ou les extraits de ceux-ci ne peuvent être communiqués aux membres de l'Institut ou à des tiers que par le président après accord du Conseil.

Article 25

Le Conseil peut former en son sein tous comités qu'il juge utile de créer. Il en définit les attributions. Le président et le vice-président du Conseil sont d'office membre de tout comité.

Le Conseil peut aussi constituer les commissions ou groupes de travail techniques qu'il juge utiles pour accomplir l'objet de l'Institut. Le Conseil peut inviter des personnes extérieures à l'Institut à en faire partie. Ceux-ci lui soumettent leurs conclusions.

Article 26

Le Conseil peut autoriser le remboursement à ses membres et aux membres des commissions ou groupes de travail techniques:

- 1° les frais de déplacement et autres débours qu'ils exposent pour assister aux réunions régulièrement convoquées du Conseil, d'un comité, d'une commission ou d'un groupe de travail ou pour accomplir des missions qui leur sont confiées par le Conseil ou avec l'accord de celui-ci.
- 2° des frais exposés par eux et avec l'accord du Conseil dans l'intérêt de l'Institut.

Article 27

La gestion journalière au sens de l'article 14, alinéa 4 de la loi comprend la conduite des affaires courantes, la surveillance de la situation financière de l'Institut, la direction de l'Institut, la direction du personnel et toutes autres missions définies par le Conseil, à l'exception toutefois des attributions expressément confiées au Conseil par la loi ou le règlement.

Si un Comité exécutif est constitué, il est composé au moins du président, du vice-président et des deux secrétaires.

L'administrateur, le comité exécutif ou le président font rapport sur leur gestion chaque fois que le Conseil se réunit. Les procès-verbaux du comité exécutif sont adressés aux membres du Conseil.

Article 28

Tous les documents émanant de l'Institut doivent, pour engager celui-ci, être signés par le président ou par le vice-président, à moins que le Conseil n'ait donné délégation de signature à l'administrateur ou à chaque membre du comité exécutif.

Article 29

La qualité de membre du Conseil se perd de plein droit lorsque le titulaire:

- 1° cesse d'être membre de l'Institut;
- 2° est l'objet à titre de peine disciplinaire d'une suspension de quelque durée qu'elle soit;

Sauf en cas de maladie, lorsqu'un membre du Conseil est absent de quatre réunions consécutives, le président l'invite à s'expliquer au cours de la réunion suivante du Conseil. S'il ne se présente pas à cette réunion, ou si le Conseil ne peut accepter les motifs d'excuse, la démission du membre est constatée par la prochaine assemblée générale et celle-ci pourvoit son remplacement.

La démission d'un membre du Conseil n'est valablement présentée que si elle a été adressée par écrit au président de l'Institut.

Il est pourvu aux vacances par l'assemblée générale annuelle. Toutefois, lorsque plus de deux mandats sont devenus vacants, le Conseil doit, au plus tard deux mois après la survenance de la vacance du troisième mandat, convoquer une assemblée générale à l'effet de procéder à l'élection des nouveaux membres.

Article 30

Les secrétaires surveillent l'organisation et le fonctionnement du secrétariat, la tenue à jour du tableau des membres et la conservation des archives. Ils sont chargés du secrétariat de l'assemblée générale. Ils préparent les assemblées générales et les séances du Conseil et en établissent le procès-verbal.

Article 31

Le trésorier est dépositaire de tous les biens meubles de l'Institut. Il assure la recette des cotisations et de toutes sommes dues à l'Institut et il en délivre quittance.

Sans préjudice de pouvoirs similaires attribués à l'administrateur ou aux membres du Comité exécutif, il effectue tous paiements autorisés par le Conseil ou le comité exécutif.

Il établit les projets de comptes annuels ainsi que le projet de budget et les soumet au Conseil.

A la fin de chaque trimestre, il présente au Conseil un aperçu de la situation financière accompagné d'un état de l'exécution du budget.

CHAPITRE V. DE CERTAINES INFORMATIONS À TRANSMETTRE AU CONSEIL

Article 32

Les réviseurs d'entreprises adressent à l'Institut au plus tard le 30 juin de chaque année un tableau résumant par catégorie les missions qu'il a accomplies au cours de l'année précédente et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut ainsi que la rémunération qui y est attachée. Le Conseil détermine la forme de ce tableau.

Le tableau visé au premier alinéa doit en outre comprendre la liste complète des mandats de commissaire-réviseur ainsi que de toute mission permanente de certification des comptes annuels ou consolidés d'une entreprise ou de toute autre institution avec la mention des honoraires promérités, du temps presté par le réviseur et ses collaborateurs ainsi que des autres mentions que le Conseil jugera nécessaires pour l'exercice de la surveillance prévue à l'article 18ter de la loi.

Lorsque les réviseurs d'entreprises exercent leur profession dans le cadre d'une société inscrite au tableau, la société communique cette information à l'Institut. Dans ce cas, la date du 30 juin est remplacée par le dernier jour du sixième mois qui suit la clôture de l'exercice social.

Article 33

Sans préjudice de l'article 32, les réviseurs d'entreprises informent l'Institut de toute mission de commissaire de société commerciale ou à forme commerciale qu'ils ont acceptée, dans le mois de la décision de l'assemblée générale ou du Président du Tribunal de Commerce qui les désigne.

Toute mission permanente de certification des comptes annuels d'une entreprise autre que les autres sociétés visées à l'alinéa précédent doit être communiquée à l'Institut dans le mois de la décision de l'organe légal ou statutaire compétent pour désigner le réviseur.

La communication d'une mission doit être effectuée au moyen d'un formulaire établi par le Conseil. La cessation desdites missions est communiquée par lettre ordinaire.

Article 34

S'il fait l'objet d'une procédure visée à l'article 18quinquies de la loi, le réviseur d'entreprise en informe le Conseil dans le mois qui suit l'introduction de cette procédure. Il notifie le résultat de la procédure au Conseil dans le mois qui suit la décision.

Article 35

Toute société de réviseurs d'entreprises communique à l'Institut ses statuts, les actes modificatifs des statuts, ses comptes annuels et le rapport de gestion, ainsi que les nominations, démissions ou révocations des membres de ses organes de gestion.

Article 36

Tout réviseur d'entreprises qui s'associe pour l'exercice de la profession avec d'autres réviseurs ou à d'autres personnes ayant dans un Etat étranger, une qualité reconnue équivalente par le Roi, est tenu de communiquer la convention d'association au Conseil. Il doit également l'informer de la fin de cette convention.

Article 36bis

§ 1^{er}. Le réviseur d'entreprises informe l'Institut lorsqu'il acquiert ou perd la qualité de membre d'une organisation professionnelle exerçant à l'étranger des fonctions similaires à celles de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans le cadre de l'exercice de sa mission de surveillance et de discipline, l'Institut est habilité à délivrer à, ou à recevoir d'une organisation professionnelle ayant dans un pays étranger, un statut et des fonctions similaires à celles de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, des informations sur l'activité d'un membre.

§ 2. Le paragraphe 1^{er} s'applique également lorsque le réviseur d'entreprises acquiert ou perd la qualité de membre d'une autre organisation professionnelle créée ou reconnue par la loi en Belgique.

CHAPITRE VI. DES COMPTES ET BUDGETS

Article 37

Le Conseil fixe la teneur du plan comptable et détermine les règles d'évaluation d'inventaire.

Avant le 10 mars de chaque année, le trésorier soumet au Conseil:

- 1^o les comptes annuels de l'Institut clôturés au 31 décembre de l'année écoulée;
- 2^o un projet de budget pour l'année nouvelle.

Les soldes éventuels des recettes ou des dépenses sont, selon le cas, reportés ou imputés à la réserve générale de l'Institut. Avec l'accord de l'assemblée générale, ils peuvent aussi être affectés en tout ou en partie à des fonds de réserve spéciaux.

Le Conseil arrête les comptes annuels qui doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, des recettes et des dépenses de l'Institut pour l'année écoulée.

Ils sont établis conformément au modèle annexe au présent arrêté.

Il les soumet un mois au moins avant la date fixée pour l'assemblée générale, prévue à l'article 9 du règlement, à la vérification des commissaires qui sont tenus de déposer leur rapport quinze jours au moins avant l'assemblée. Les comptes annuels et le rapport des commissaires ainsi que le projet de budget sont joints à la convention à l'assemblée générale.

CHAPITRE VII. DISPOSITIONS FINALES

Article 38

L'arrêté royal du 20 septembre 1955 établissant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises modifié, par les arrêtés royaux des 14 septembre 1961, 21 novembre 1964, 12 mai 1975 et 2 juillet 1982, est abrogé.

Article 39

Le présent arrêté produit ses effets le 1^{er} mars 1989.

Article 40

Notre Ministre des Affaires économiques et Notre Ministre de la Justice sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté.

ANNEXE A L'ARRETE ROYAL FIXANT LE REGLEMENT D'ORDRE
INTERIEUR DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Inventaire des actifs et passifs

Actif

Actifs immobilisés

- I. Immobilisations incorporelles
- II. Immobilisations corporelles
 - A. Terrains et constructions
 - B. Installations, machines et outillage
 - C. Mobilier et matériel roulant
 - D. Location-financement et droits similaires
 - E. Autres immobilisations corporelles
- III. Immobilisations financières
Créances et cautionnement en numéraire

Actifs circulants

- IV. Créances à plus d'un an
- V. Stocks
 - A. Publications
 - B. Acomptes versés
- VI. Créances à un an au plus
 - A. Créances sur les membres et résultant des activités
 - 1. Cotisations
 - 2. Droits d'inscription aux examens et tests
 - 3. Droits d'inscription aux séminaires et activités de formation
 - 4. Débiteurs publications
 - 5. Acomptes versés
 - B. Autres créances
- VII. Placements de trésorerie
 - A. Titres à revenu fixe
 - B. Dépôts à terme
- VIII. Valeurs disponibles
- IX. Comptes transitoires
 - Coûts à reporter
 - Intérêts échus à recevoir

Passif

Fonds propres

- I. Patrimoine
 - A. Réserve légale
 - B. Réserve spéciale
 - C. Résultat à reporter
- II. Plus-value de réévaluation

Provisions pour risques et charges

- IV. Provisions pour risques et charges

Dettes

- V. Dettes à plus d'un an
 - A. Dettes financières
 - 1. Etablissements de crédit, dettes de location-financement et droits similaires
 - 2. Autres emprunts
 - B. Autres dettes
- VI. Dettes à un an ou plus
 - A. Dettes à plus d'un an échéant dans l'année
 - B. Dettes financières
 - 1. Etablissements de crédit
 - 2. Autres emprunts
 - C. Dettes vis-à-vis des membres et résultant des activités
 - D. Dettes fiscales, salariales et sociales
 - 1. Impôts
 - 2. Rémunérations et charges sociales
 - E. Autres dettes
- VII. Comptes de régularisation
 - Coûts à imputer
 - Cotisations payées d'avance

Comptes des recettes et dépenses

- I. Recettes perçues des membres et activités
 - A. Cotisation fixe
 - B. Cotisation variable
 - C. Droits d'inscription aux examens et tests
 - D. Droits d'inscription aux séminaires et activités de formation
 - E. Participations des revisseurs aux frais d'assemblée générale
 - F. Publications
 - G. Autres recettes

- II. Dépenses résultant des activités:
 - A. Examens d'admission et tests
 - B. Séminaires et activités de formation
 - C. Assemblée générale
 - D. Dépenses de fonctionnement
 - 1. Conseil et Comité Exécutif
 - 2. Commission du Stage et jurys
 - 3. Commission de Surveillance
 - 4. Commissions de Discipline et d'Appel
 - 5. Autres commissions et groupes de travail
 - 6. Conseil Supérieur des Professions Economiques
 - 7. Divers
 - E. Publications
 - F. Services et biens divers
 - G. Rémunérations, charges sociales et pensions
 - H. Amortissements sur actifs immobilisés immatériels et matériels
 - I. Réductions de valeurs sur créances résultant des activités et sur stocks
 - J. Provisions pour risques et charges
 - K. Autres frais de fonctionnement
- III. Excédent (insuffisance) résultant des activités
- IV. Recettes financières
- V. Dépenses financières
- VI. Excédent (insuffisance) résultant de l'activité courante
- VII. Recettes exceptionnelles
- VIII. Dépenses exceptionnelles
- IX. Excédent (insuffisance) de recettes avant affectation aux réserves
- X. Affectation aux (prélèvement sur) réserves
- XI. Excédent (insuffisance) de recettes

NORMES RELATIVES AU RAPPORT À REDIGER À L'OCCASION DE LA TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ

CONSEIL IRE – 09.06.2000
Texte adapté à la suite de l'avis
du Conseil Supérieur du 7 avril 2000

Ces normes entrent en application le même jour que le Code des sociétés.

CHAPITRE 1: INTRODUCTION

1.1. Définitions

La réglementation comptable

- En ce qui concerne la tenue de la comptabilité:
 - la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (loi comptable) et ses arrêtés d'exécution du 12 septembre 1983;
 - le Code des sociétés.
- En ce qui concerne l'établissement des comptes annuels:
le Code des sociétés (art. 92) et son arrêté d'exécution du

La société concernée peut cependant être soumise au respect d'une réglementation spécifique.

Le professionnel

Par *professionnel*, il faut entendre pour l'application de la présente norme le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe.

1.2. Champ d'application

Ces normes sont d'application pour la mission que le professionnel doit exercer dans le cadre de l'article 777 du Code des Sociétés.

- 1.2.1. Ces normes sont d'application aux transformations d'une société constituée sous l'une des formes énumérées à l'article 2 § 2 Code soc. en une société d'une autre forme (art. 774 Code soc.).

1.2.2. Ces normes ne sont pas d'application dans les cas suivants:

- la transformation d'une société coopérative à responsabilité illimitée en une société coopérative à responsabilité limitée (art. 436 Code soc.⁽¹⁾);
- la transformation d'une association d'assurance mutuelle en société à forme commerciale (chap. *Vervuqains* de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance);
- la transformation d'une association sans but lucratif en une société à finalité sociale (art. 26ter lois du 27 juin 1921 accordant la personnalité juridique aux ASBL et aux établissements d'utilité publique);
- la modification de la forme juridique d'une société agricole, d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique en une société ou une association d'une autre forme (art. 774 Code soc.).

1.2.3. Ne peut être considérée comme une transformation, la modification d'une société à objet commercial en une société à objet civil et inversement lorsque la même forme juridique commerciale de la société est maintenue, de même que l'adoption ou l'abandon de la qualité de société à finalité sociale.

1.2.4. Les normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne sont pas applicables à la présente mission.

1.3. Aspects comptables

La situation active et passive est un état qui consiste en un bilan ou une situation comptable intermédiaire équivalente accompagnée dans les deux cas d'une annexe explicative qui peut comprendre, entre autres, un résumé des droits et engagements. La situation active et passive doit résulter sans addition ni omission de la balance des comptes.

La situation active et passive doit être arrêtée à une date qui ne remonte pas à plus de trois mois à compter de la date de l'assemblée générale convoquée pour se prononcer sur la transformation de la société.

1.3.1. Par situation comptable intermédiaire équivalente, il faut entendre un état actif et passif établi selon les mêmes principes et comprenant au moins les mêmes rubriques que celles qui figurent dans la réglementation comptable en ce qui concerne l'établissement des comptes annuels. La situation active et passive doit résulter sans addition ni omission de la balance des comptes.

La situation comptable intermédiaire doit être établie en tenant compte des corrections de valeur, des prorata de charges (y compris la rémunération des dirigeants, l'amortissement, les variations de stocks, les pécules de vacances, les primes de fin d'année et autres primes à payer, la charge d'impôt, etc) conformément aux règles d'évaluation.

(1) En application de l'article 436, § 2 Code soc., le professionnel indique dans son rapport sur l'état s'il traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société. Les normes antérieures de 1984 relatives au contrôle de la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique restent d'application.

- 1.3.2. Par *actif net*, il faut entendre le capital, les primes d'émission, les plus-values de réévaluation, les réserves, le bénéfice ou la perte reportée ainsi que les subsides en capital.

Par *capital*, il faut entendre l'addition du capital libéré et de la partie du capital souscrit qui a été appelée mais non versée. Le capital social à prendre en considération pour établir les termes de la comparaison des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions et des SPRL est celui qui est déterminé par les statuts de la société à la date d'établissement de l'état résumant la situation active et passive; les primes d'émission et autres éléments de fonds propres ne sont pas pris en considération. En ce qui concerne les sociétés en nom collectif, il faut se référer au capital qui sera fixé par les statuts de la société après sa transformation (art.776 al.3 Code soc.). Pour déterminer le capital des sociétés coopératives (constitué des parts fixe et variable), le professionnel consultera le registre des coopérateurs à la date de clôture de la situation active et passive.

Le montant du bénéfice de l'exercice en cours ne peut être pris en considération pour une éventuelle augmentation de capital sauf à mettre en œuvre la procédure évoquée ci-dessous (4.2.4.). Le résultat de l'exercice en cours jusqu'à la date de clôture de la situation active et passive, sera mentionné sous une rubrique séparée du résultat reporté, parmi les fonds propres.

On rappellera qu'un impôt différé doit être calculé pour les plus-values réalisées mais fiscalement immunisées de façon temporaire ainsi que pour les subsides en capital.

- 1.3.3. Le délai de trois mois doit être calculé à partir de la date de la situation active et passive jusqu'à la date de l'assemblée générale qui se prononce sur la transformation.

Lorsque le droit des sociétés prévoit la possibilité de convoquer une seconde assemblée générale (art. 781 § 3 concernant les S.C.A.), le délai de trois mois n'en est pas modifié; cela signifie que ce délai se calcule seulement par rapport à la première assemblée générale.

- 1.3.4. Dans la S.A., la S.P.R.L., la société coopérative et la société en commandite par actions, le professionnel doit remettre son rapport à la société au moins quinze jours avant la date de l'assemblée générale qui doit décider sur la transformation. Si le professionnel n'a pas reçu les documents légaux en temps voulu et en conséquence, s'il n'a pas la possibilité de respecter les délais fixés par la loi, il doit s'en justifier dans son rapport à l'assemblée générale en mentionnant, le cas échéant, la façon dont ses contrôles en ont été influencés.

1.4. Objet de la mission

La mission du professionnel consiste à vérifier l'état résumant la situation active et passive établi par l'organe d'administration et à faire rapport sur cet état en indiquant notamment s'il y a eu la moindre surévaluation de l'actif net.

La procédure a pour but de permettre aux associés de se prononcer en connaissance de cause sur la transformation de la société ainsi que de veiller à la protection du capital dans l'intérêt des tiers.



- 1.4.1. Le rapport sur l'état de la situation active et passive doit être établi par le commissaire-reviseur de la société si cette fonction a été pourvue.

Lorsqu'aucun commissaire n'a été nommé, le rapport est établi par un professionnel qui a été spécialement désigné à cette fin par l'organe d'administration.

- 1.4.2. La mission du professionnel a pour but de vérifier:

- que l'actif net de la société après transformation est supérieur au capital social minimum prescrit par le code des sociétés;
- qu'il n'existe pas la moindre surévaluation de l'actif net.

On distinguera cet objectif du contrôle des comptes annuels, lesquels reflètent 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.

- 1.4.3. Le professionnel doit adapter ses travaux à l'objectif spécifique de sa mission, à savoir l'identification de toute surévaluation de l'actif net. En conséquence, le programme de travail sera orienté vers l'identification des surévaluations éventuelles des rubriques d'actif ainsi que des sous-évaluations des provisions pour risques et charges et des dettes. Il ne doit pas couvrir tous les aspects qui seraient nécessaires dans le cadre de l'attestation de l'image fidèle des comptes annuels (structure des résultats, situation financière, etc).

Le principe de l'importance relative s'applique dans la mise en œuvre des vérifications et des ajustements éventuels relatifs aux rubriques de l'actif, des provisions et des dettes. Par contre, pour ce qui concerne la conclusion relative à l'actif net, toute surévaluation, quelle que soit son importance, devrait être mentionnée.

- 1.4.4. L'objet de cette mission entre dans le champ d'application de l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (anciennement 17). Cette disposition s'applique en sachant que les diligences normales de contrôle sont moins étendues que celles qui sont requises pour la certification des comptes annuels. Le professionnel qui constate l'existence d'une infraction aux dispositions de la loi comptable est tenu d'en faire état dans son rapport, sauf dans la mesure où elle aura fait l'objet d'une correction appropriée.

1.5. Aspects déontologiques

- 1.5.1. Il est recommandé de faire signer un contrat de mission dans lequel les mentions suivantes seront reprises:

- description de la mission;
- qu'aucun professionnel n'a été chargé de la même mission dans les douze derniers mois;
- responsabilité de l'organe d'administration pour l'établissement d'un état de la situation active et passive conforme aux dispositions légales et de l'annexe explicative éventuelle;
- responsabilité de l'organe d'administration pour fournir en temps voulu tous les documents et pièces nécessaires, en ce compris le rapport de l'organe d'administration;

- délai pour la délivrance du rapport;
 - mode de calcul et conditions de paiement des honoraires.
- 1.5.2. Conformément aux règles générales de déontologie, si un expert-comptable externe ou un réviseur d'entreprises a été précédemment consulté par les parties en relation avec cette mission, le professionnel devra prendre contact avec celui-ci notamment dans le but:
- d'obtenir, dans le respect des règles du secret professionnel, des informations sur les circonstances qui auraient pu conduire le client à consulter un autre professionnel;
 - de s'assurer du paiement des honoraires dus et non contestés.
- 1.5.3. Le professionnel s'acquitte en toute indépendance de la mission qui lui a été confiée, conformément aux principes généraux de la déontologie⁽¹⁾. Dans les sociétés où aucun commissaire n'est en fonction, le professionnel ne peut pas être le conseiller habituel de la société pour laquelle il est fait rapport.
- Le professionnel ne peut avoir effectué aucune autre mission récurrente dans la société au cours des deux années précédentes, si ce n'est une ou plusieurs missions de contrôle. Il ne peut exercer aucune mission récurrente autre qu'une mission de contrôle dans la société pendant les deux années qui suivent.
- 1.5.4. Le commissaire-réviseur doit assister à l'assemblée générale qui est appelée à délibérer sur la base d'un rapport établi par lui, sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif (art. 272/274, 412, 538/540 Code soc.).
- A la demande expresse de l'organe d'administration et avec l'accord de l'assemblée générale, le professionnel qui n'est pas commissaire-réviseur assistera aux délibérations de celle-ci.

CHAPITRE 2: TRAVAUX DE VÉRIFICATION

- 2.1. Le professionnel exécute sa mission conformément à un programme de travail approprié. Ses différents travaux ainsi que les éléments probants qui les appuient sont consignés dans un dossier de travail.
- 2.1.1. Le programme de travail relatif au contrôle de la situation active et passive établie à l'occasion de la transformation comprendra en principe les étapes suivantes:
- identification de l'opération projetée;
 - appréciation de l'organisation administrative et comptable de l'entreprise et des risques auxquels elle est exposée;
 - vérification de la situation active et passive;
 - examen du respect des dispositions légales et statutaires en relation avec l'opération projetée;

(1) Il y a lieu de tenir compte de la recommandation de déontologie dd. 5 septembre 1997 relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession, Rapport annuel IRE, 1997, pp. 24-25.

- examen du rapport spécial de l'organe d'administration;
- établissement du rapport.

2.1.2. Dans l'exécution de sa mission, le professionnel réunit les documents et données propres à justifier les vérifications qu'il a accomplies. Ces documents seront conservés pendant au moins cinq années après l'assemblée générale qui a décidé la modification de la forme juridique de la société.

2.1.3. Le dossier de travail comprend au moins les éléments suivants:

- un document attestant l'attribution de la mission;
- un mémorandum résumant les constatations relatives à l'organisation administrative et comptable;
- les derniers comptes annuels ainsi que la situation active et passive sur laquelle le professionnel fait rapport;
- le programme de vérification visé ci-dessus au § 2.1.1.;
- les éléments probants validant les rubriques de la situation active et passive;
- le rapport spécial de l'organe d'administration relatif à la transformation.

2.1.4. Le professionnel prendra contact dès que possible avec le notaire appelé à instrumenter afin d'obtenir le projet d'acte relatif à la transformation ainsi que le projet de nouveaux statuts.

2.2. Lorsqu'il effectue la vérification de la situation active et passive de la société à l'occasion de l'adoption par celle-ci d'une autre forme juridique, le professionnel procède, dans le cadre de la première phase de ses travaux, à l'identification de l'opération projetée.

2.2.1. Le professionnel réunit d'abord des informations essentielles concernant la société, ses règles d'évaluation, la structure de son capital, la composition de son actionnariat ainsi que les principaux risques propres à cette entreprise ou à son activité qui sont susceptibles d'influencer de manière significative l'élaboration de la situation active et passive.

2.2.2. Le professionnel étudie les modalités prévues pour l'adoption d'une nouvelle forme juridique et plus particulièrement, le rapport spécial de l'organe d'administration comprenant l'exposé de l'intérêt que présente l'opération pour la société. Le professionnel doit prêter une attention particulière à la motivation des parties ainsi qu'aux risques éventuels de rupture de l'égalité entre les associés à l'occasion de l'opération de transformation.

Si le rapport spécial de l'organe d'administration n'est pas disponible au moment où il commence ses travaux, le professionnel interrogera les dirigeants pour se faire une idée précise de l'objectif poursuivi et des circonstances prévues pour la transformation.

2.2.3. Lorsque le professionnel identifie l'opération projetée, il est de bon usage de prêter attention à l'application éventuelle d'autres dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (par ex. application des articles 332, 431 et 633 Code soc., augmentation de capital par apport en nature simultanée, etc.).

2.3. Dans la deuxième phase de ses travaux, le professionnel effectue l'analyse de l'organisation administrative et principalement des mesures qui assurent la fiabilité du système comptable.

2.3.1. Le professionnel doit étudier les conditions dans lesquelles l'information comptable est élaborée. S'il est le commissaire-reviseur de la société, il doit seulement s'assurer de la continuité du système de contrôle interne. A défaut, il doit mettre en œuvre les diligences requises pour vérifier l'existence de procédures internes appropriées à la taille et à l'activité de l'entreprise, lui garantissant la fiabilité des données.

2.3.2. Si le professionnel constate que l'organisation administrative et comptable est appropriée pour les besoins de sa vérification de la situation active et passive, il peut poursuivre normalement ses travaux.

S'il constate des lacunes notables dans l'organisation administrative, il doit étendre les tests destinés à valider les soldes repris dans l'état comptable en fonction de ces lacunes. Si les faiblesses de l'organisation administrative et comptable rendent impossible le développement d'un programme approprié de validation des rubriques de la situation active et passive, il en tirera les conclusions dans son rapport selon ce qui est dit au chapitre 3 des présentes normes.

2.4. Dans la troisième phase de sa mission, le professionnel rassemble les éléments probants lui permettant de valider les soldes de comptes apparaissant dans la situation active et passive annexée au rapport de l'organe d'administration.

2.4.1. La collecte d'éléments probants est limitée aux objectifs de la mission telle que définie par la loi et commentée au paragraphe 1.4. des présentes normes.

2.4.2. Le professionnel détermine la nature et le volume des éléments probants nécessaires pour se former une opinion en fonction:

- des risques spécifiques liés à la situation de l'entreprise;
- des conclusions de son évaluation de l'organisation administrative et comptable;
- du principe général de l'importance relative.

Il doit toujours être en mesure de motiver ses décisions.

2.4.3. 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; dans la détermination des vérifications à effectuer, il tiendra compte du principe général d'importance relative.

La mise en œuvre du principe général d'importance relative doit être adaptée à l'objectif d'identification de surévaluations dans les rubriques de l'actif et de sous-évaluations dans les rubriques du passif autres que les capitaux propres. En conséquence, le professionnel pourra réduire ses travaux lorsqu'il a pu conclure, conformément au paragraphe 2.4.2. que le risque qu'il existe des inexactitudes conduisant à la surévaluation des capitaux propres est peu important.

Si le professionnel a des raisons de considérer qu'il se trouve peut-être en présence de la moindre surestimation de l'actif net, il doit accomplir dans pareil cas des travaux complémentaires ou plus étendus, pour lui permettre de conclure s'il y a eu la moindre surestimation de l'actif net.

- 2.4.4. Le professionnel prête une attention aux méthodes d'évaluation et aux modifications éventuelles de celles-ci à l'occasion de la transformation.
- 2.4.5. Lorsque le professionnel constate l'existence de créances sur des associés, il examine spécialement la solvabilité de ceux-ci.
- 2.5. Les travaux du professionnel doivent être suffisants pour lui permettre de conclure que l'état résumant la situation active et passive forme une base raisonnable pour le calcul de l'actif net.
- 2.5.1. L'état résumant la situation active et passive prévue par l'article 776 Code soc. sera composé au moins du bilan ou d'une situation intermédiaire équivalente, selon les principes développés ci-dessus au paragraphe 1.3.1., ainsi que dans les deux cas, d'une annexe comprenant notamment un résumé des engagements et recours.
- 2.5.2. Lorsque, par suite des vérifications opérées, il s'avère que des corrections doivent être apportées à la situation active et passive, le professionnel doit s'assurer que ses corrections ont été comptabilisées afin que l'état résumant la situation active et passive découle sans addition ni omission de la balance des comptes.

Le professionnel doit vérifier dans quelle mesure il a été tenu compte de tous les éléments susceptibles d'influencer négativement le patrimoine de la société.

Le capital social mentionné dans l'état comptable doit être celui qui existe à la date à laquelle cet état comptable est établi. Une modification du capital qui devrait être réalisée après cette date ne saurait être incluse dans les comptes. Le professionnel fera état du projet de modification du capital dans le corps de son rapport, sans que cette mention puisse influencer la conclusion (voir aussi 2.8.1.).

- 2.6. Le professionnel calcule l'actif net de la société en prêtant attention au respect des dispositions légales et statutaires, principalement en ce qu'elles affectent la composition du capital social de la société.
- 2.6.1. Le professionnel devra faire preuve d'une prudence particulière lorsqu'il apparaît que l'actif net se rapproche du montant du capital. Il devra renforcer son attention et l'étendue de ses contrôles lorsque l'actif net est inférieur ou légèrement supérieur seulement au capital minimum requis pour la forme de société dans laquelle la transformation s'opère. En effet, conformément à l'article 785 Code soc., «les associés en nom, gérants ou administrateurs de la société qui se transforme sont responsables solidairement de la différence éventuelle entre l'actif net de la société après transformation et le capital social minimum.»

Lorsqu'un engagement hors bilan pourrait influencer de façon significative le montant de l'actif net, le professionnel appréciera s'il convient de compléter ses

conclusions en fonction du risque de perte que cet engagement peut entraîner. Ceci est particulièrement important lorsque le montant du capital minimum pourrait ne plus être réuni.

- 2.7. Dans l'exécution de sa mission, le professionnel doit prêter attention à toute violation de la législation comptable ou de la législation sur les sociétés commerciales ou des statuts qui pourrait avoir une influence sur la situation active et passive et plus généralement sur la bonne fin de l'opération de changement de la forme juridique de la société.
- 2.7.1. Le professionnel examinera les règles formelles de tenue des comptes ainsi que les éléments relatifs à l'information externe pour autant qu'ils sont en relation avec la mission légale de transformation; en particulier, il vérifiera notamment que:
- les livres légaux sont régulièrement tenus;
 - les règles d'évaluation ont été approuvées par l'organe d'administration;
- 2.7.2. Si le professionnel prend connaissance d'un fait ou d'une décision qui pourrait constituer la violation d'une disposition légale ayant une influence significative sur les comptes soumis à son examen, il doit en premier lieu réunir toutes les informations nécessaires sur la portée du fait ou de la décision concernée et sur son caractère effectivement irrégulier. Il documentera ses constatations, prendra contact avec le professionnel qui serait conseiller habituel de l'entreprise⁽¹⁾, et évoquera la question avec la direction de la société.
- Lorsque les effets de la situation irrégulière sur les comptes ne peuvent pas être corrigés, au vu des circonstances, le professionnel pourra opter pour une des attitudes suivantes:
- soit, notifier les éléments constatés par écrit au conseil d'administration ou au gérant et refuser de poursuivre la mission;
 - soit, notifier les éléments constatés par écrit au conseil d'administration et émettre des réserves expresses dans son rapport en ce qui concerne les effets des irrégularités constatées sur la situation active et passive.
- 2.7.3. Le professionnel examine les droits attachés aux différentes catégories d'actions ou parts, y compris les droits attachés aux parts non représentatives du capital social. S'il constate que le principe d'égalité entre les différents associés risque d'être mis en péril de façon significative par la réalisation de l'opération, il en fait état dans son rapport.
- 2.8. Lorsque, au cours de ses travaux, le professionnel constate des événements postérieurs à la date de clôture de la situation active et passive qui peuvent avoir un effet significatif soit sur la présentation de la situation active et passive soit sur le montant de l'actif net, le professionnel doit en faire mention dans son rapport.

(1) Voir recommandation de déontologie dd. 5 septembre 1997 relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession, Rapport annuel IRE, 1997, pp. 24-25.

- 2.8.1. Le professionnel sera attentif à l'évolution du capital social après la date de l'état comptable et jusqu'à la signature de son rapport. En particulier, dans les sociétés coopératives, il y a lieu de prêter attention à l'évolution de la part variable du capital; le cas échéant, le professionnel mentionnera le risque de modification du capital variable postérieurement à la signature de son rapport.

CHAPITRE 5: LE RAPPORT

- 3.1. Le professionnel mentionne, en termes généraux, dans son rapport, la mission qui lui est confiée, la référence au document de désignation et la façon dont il a exercé son contrôle sur la situation active et passive remise à l'assemblée générale.
- 3.1.1. Dans l'identification de la mission qui lui est confiée, le professionnel devra inclure:
- a) l'identification de la société (dénomination sociale, siège social, le cas échéant registre de commerce, etc.);
 - b) la date à laquelle l'état comptable a été arrêté par l'organe d'administration de l'entreprise, en précisant clairement que le document est établi sous la responsabilité de cet organe;
 - c) un résumé de l'opération dans le cadre de laquelle s'effectue la transformation et de la motivation de l'organe d'administration.
- 3.2. Le professionnel expose la façon dont il a effectué ses vérifications. Il spécifie dans quelle mesure il a pu appuyer ses travaux sur une organisation administrative et comptable suffisante dans le contexte de l'opération.
- 3.2.1. Le professionnel doit mentionner dans son rapport que l'objet de sa mission est l'identification de toute surévaluation de l'actif net apparaissant dans la situation active et passive dressée par l'organe d'administration. En conséquence, le programme de travail a été orienté vers l'identification des surévaluations éventuelles des rubriques d'actif ainsi que des sous-évaluations des provisions pour risques et charges et des dettes. Il n'a pas couvert tous les aspects qui seraient nécessaires dans le cadre de l'attestation de l'image fidèle des comptes annuels.
- 3.2.2. Le rapport du professionnel exposera si l'organisation administrative et comptable de la société lui a permis de former son opinion tant sur la description que sur l'évaluation des éléments constitutifs de la situation comptable.
- Si l'organisation administrative et comptable présente des lacunes notables, le professionnel s'efforcera de mettre en œuvre des contrôles alternatifs suffisants. Si ceci n'est pas possible, il ne pourra pas délivrer une attestation sans réserve.
- 3.3. Le professionnel reproduit dans son rapport la situation active et passive qui en est l'objet ou la joint en annexe. Il doit apparaître clairement que cette situation active et passive est dressée sous la responsabilité de l'organe d'administration.

3.3.1. La loi impose au professionnel de faire rapport sur l'état comptable. Ce rapport portera sur les éléments suivants:

- a) l'état comptable découle sans addition ni omission de la balance des comptes;
- b) la présentation de l'état comptable est conforme à la structure des comptes annuels établis en conformité avec la réglementation;
- c) les règles d'évaluation appliquées sont conformes à la réglementation comptable et toutes les corrections de valeur (amortissement, réductions de valeurs et provisions) ont été apportées à la date de clôture de la situation active et passive en manière telle que l'état comptable forme une base raisonnable pour le calcul de l'actif net.

Si le professionnel l'estime nécessaire, il pourra commenter le point c) ci-dessus en passant en revue les rubriques significatives de l'état comptable. Il devra compléter son rapport dans les hypothèses visées aux paragraphes 3.3.2., 3.3.3. et 3.3.4. ci-dessous.

3.3.2. Si le professionnel considère que des modifications doivent être apportées à l'état comptable, il formulera des réserves dans son rapport en mentionnant les corrections significatives qu'il estime nécessaires, selon ce qui est dit ci-dessous au paragraphe 3.5.

3.3.3. Si le professionnel estime que l'annexe explicative visée au paragraphe 1.3. est importante pour la compréhension des rubriques de la situation active et passive, il devra le signaler dans son rapport. Ceci concerne en particulier les modifications de règles d'évaluation qui auraient été apportées pour l'établissement de l'état comptable. Parmi les autres renseignements que le professionnel devrait inclure dans son rapport, on notera spécialement:

- des engagements significatifs (litiges en cours, engagements importants de garantie, etc.);
- des difficultés financières graves rendant la survie de la société aléatoire même après la transformation; selon l'usage en matière d'attestation des comptes annuels, la perspective d'appréciation de la continuité sera normalement d'une année;
- des modifications du capital postérieures à la date de l'état comptable.

3.3.4. En outre, le professionnel mentionne tout fait porté à sa connaissance après la date de la situation comptable et qui, s'il avait été connu avant cette date, aurait entraîné une modification significative de cet état.

3.4. Le professionnel mentionne qu'il a pris connaissance du rapport de l'organe de gestion prévu à l'article 778 Code soc. Il expose dans son rapport tout renseignement qu'il juge indispensable à l'information de l'assemblée générale en rapport avec le changement de la forme juridique de la société et qui ne figure pas dans le rapport de l'organe d'administration.

3.4.1. Le professionnel mentionne les faits significatifs portés à sa connaissance après la date de l'état comptable, susceptibles d'exercer une influence notable sur la décision de l'assemblée générale, même s'ils n'influencent pas nécessairement l'état comptable.



- 3.5. Si le professionnel est dans l'impossibilité de délivrer une attestation approbative sans réserve, il en exposera les motifs en termes clairs.
- 3.5.1. Le professionnel doit mentionner dans son rapport tout redressement significatif conduisant à la surévaluation de l'actif net qui doit être apporté à la situation active et passive annexée au rapport de l'organe d'administration de la société.
- Au cas où ces redressements auraient pour effet de rendre l'actif net inférieur au capital social, le professionnel utilisera les chiffres redressés par lui pour le calcul de l'actif net mentionné dans les conclusions de son rapport.
- 3.5.2. Le professionnel qui constate au cours de ses travaux, une infraction à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution en rapport avec l'établissement de l'état comptable, devra, sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, en faire mention dans son rapport conformément à l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.
- 3.5.3. Le professionnel qui constate au cours de ses travaux, une infraction significative aux lois sur les sociétés commerciales et aux statuts en fait mention dans son rapport dans la mesure où cette infraction peut avoir une incidence:
- soit sur la décision de l'assemblée générale;
 - soit sur la présentation de la situation active et passive et/ou le calcul de l'actif net.
- 3.6. Le rapport du professionnel sera daté et signé du jour où les travaux ont été achevés.
- 3.6.1. Si le rapport écrit de l'organe d'administration justifiant l'opération de transformation n'a pas pu être obtenu par le professionnel avant qu'il n'établisse son propre rapport, le professionnel ne peut pas délivrer son rapport signé.
- Dans ce cas, le commissaire-reviseur devrait délivrer un rapport de carence.

III

CHAPITRE 4: CONCLUSION DU RAPPORT

- 4.1. La conclusion du rapport du professionnel doit contenir son avis sur l'absence de toute surévaluation de l'actif net.
- 4.1.1. Dans sa déclaration, outre la mention prévue au 4.2., le professionnel doit indiquer:
- que l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes;
 - que ses travaux ne font pas apparaître la moindre surestimation de l'actif net;
 - tout autre renseignement qu'il juge indispensable à l'information des actionnaires tiers dans le contexte de l'opération de transformation.
- 4.1.2. Lorsque le professionnel estime que des redressements auraient dû être apportés à la situation active et passive qui lui est présentée pour calculer l'actif net, il doit

exprimer ses réserves en termes clairs dans la conclusion. Il peut se référer aux exemples de conclusion reproduits en annexe.

4.2. Dans sa conclusion, le professionnel doit se prononcer explicitement sur le rapport de l'actif net au capital:

4.2.1. Si l'actif net est supérieur au capital, il doit le dire mais il ne doit mentionner ni le montant de l'actif net ni la différence dans son attestation.

4.2.2. Si l'actif net (ou passif net) est inférieur au capital, il doit mentionner le montant de l'actif net (ou passif net) ainsi que la différence dans ses conclusions.

4.2.2.1. Le professionnel devra calculer l'actif net et le comparer au capital social quand bien même cet actif net serait égal ou supérieur au capital minimum, souscrit et/ou libéré, prévu par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

4.2.2.2. Même, lorsque la société qui se transforme a un actif net inférieur au capital minimum souscrit et/ou libéré prévu par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, la transformation peut avoir lieu.

Toutefois, le professionnel devra expressément rappeler dans son rapport et éventuellement dans les conclusions de ce rapport le risque spécifique qui en découle, à savoir notamment la responsabilité encourue par les personnes visées à l'article 785 Code soc. et le fait que toute personne intéressée peut demander en justice la dissolution de la société. (art. 333 et 634 Code soc.) Cette mention peut être omise dans les conclusions dans le cas où des apports extérieurs suffisants sont prévus.

4.2.2.3. Lorsque l'actif net est inférieur au capital simplement du fait de l'existence d'un capital non appelé, il appartient au professionnel de nuancer l'expression de son opinion. Il pourra tenir compte des indices tendant à démontrer que certains associés ne seront pas en mesure de libérer le solde.

4.2.3. Lorsque l'actif net correspond au moins au montant exprimé du capital social mais que ce montant est inférieur au capital minimum requis par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le professionnel doit en faire mention dans les conclusions de son rapport. Le second alinéa du paragraphe 4.2.2.2. est d'application.

4.2.4. Il y a lieu de mentionner l'insuffisance du capital minimum de la forme de société vers laquelle la transformation a lieu, lorsque le capital minimum prévu par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales n'est pas atteint, même lorsque l'actif net est supérieur audit minimum légal.

Dans de tels cas, il est d'usage que la société décide d'augmenter son capital préalablement à l'opération de transformation afin de réunir le capital minimum requis par la forme de société dans laquelle elle se transforme. Le professionnel doit alors s'assurer, soit de l'existence d'éléments de fonds propres suffisants (excédant les pertes reportées) dûment approuvés par l'assemblée générale, soit de la modification préalable de la date de clôture statutaire de l'exercice afin de permet-

tre d'incorporer au capital le bénéfice de l'exercice dûment approuvé par l'assemblée générale.

- 4.2.5. La transformation d'une société à responsabilité illimitée en une SPRL ou une S. Coop. RL. peut se réaliser pour autant que l'actif net corresponde au moins au capital minimum à libérer (250.000 BEF). S'il échet, il faudra cependant mentionner l'insuffisance du capital souscrit et le risque qui en découle du point de vue de la responsabilité des parties.
- 4.2.6. Lorsque la société se trouve, après transformation, dans la situation prévue par les articles 332 ou 633 Code soc., le professionnel en fera mention dans son rapport et, le cas échéant, dans sa conclusion.
- 4.3. Lorsque le professionnel n'a pas été en mesure de réunir les informations indispensables à ses contrôles, soit parce que les données fournies par les parties sont insuffisantes, soit parce que le professionnel se trouve confronté à une incertitude déterminante pour la valorisation des actifs ou passifs, il est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion.
- 4.3.1. La conclusion de son rapport recommandera aux parties de retarder l'opération jusqu'à ce que des renseignements complémentaires aient pu être réunis en vue d'apporter des précisions jugées indispensables pour prendre la décision en connaissance de cause.
- 4.4. Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la décision de transformation. L'extrait de cet acte authentique qui doit être déposé au Greffe du Tribunal de Commerce et publié dans les annexes du Moniteur belge doit reprendre ces conclusions.

1. Exemple de conclusion sans réserve

CONCLUSION

Nos travaux ont eu pour seul but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ...(date) dressée par l'organe d'administration de la société. Ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation de la société n'ont pas fait apparaître la moindre surévaluation de l'actif net. L'actif net constaté dans la situation active et passive susvisée pour un montant de ... euros n'est pas inférieur au capital social de ... euros.

2. Exemple de conclusion sans réserve lorsque la condition de capital n'est pas remplie

2.1. *L'actif net est inférieur au capital mentionné dans l'état comptable*

Nos travaux ont eu pour seul but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ...(date) dressée par l'organe d'administration de la société. Ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation de la société n'ont pas fait apparaître la moindre surévaluation de l'actif net. L'actif net constaté dans la situation active et passive susvisée pour un montant de euros est inférieur de euros au capital social de euros.

2.2. *L'actif net est inférieur au capital minimum de la société vers laquelle la société se transforme*

Nos travaux ont eu pour seul but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ...(date) dressée par l'organe d'administration de la société. Ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation de la société n'ont pas fait apparaître la moindre surévaluation de l'actif net. L'actif net constaté dans la situation active et passive susvisée pour un montant de euros est inférieur de euros au capital minimum prévu pour la constitution d'une (société anonyme). Sous peine de responsabilité des administrateurs (selon le cas gérants ou associés), l'opération ne peut se réaliser que moyennant des apports extérieurs complémentaires.

3. Exemple de conclusion avec réserve et actif net supérieur au capital

CONCLUSION

Nos travaux ont eu pour seul but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ...(date) dressée par l'organe d'administration de la société. De ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport rédigé à l'occasion de la transformation d'une société, il découle que des surestimations de l'actif net ont été identifiées dont le montant

net s'élève à euros. L'actif net constaté dans la situation active et passive, après déduction des surévaluations susvisées représente un montant de euros qui n'est pas inférieur au capital de euros.

4. Exemple de conclusion avec réserve et actif net inférieur au capital

CONCLUSION

Nos travaux ont eu pour seul but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ...(date) dressée par l'organe d'administration de la société. De ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport rédigé à l'occasion de la transformation d'une société, il découle que des surestimations de l'actif net ont été identifiées dont le montant net s'élève à euros. L'actif net constaté dans la situation active et passive, après déduction des surévaluations susvisées représente un montant de euros. La différence avec le capital social de euros mentionné dans la situation active et passive est de euros.

ANNEXE 2: EXEMPLE CHIFFRÉ EN BEF⁽¹⁾ DES HYPOTHÈSES ÉVOQUÉES
AUX PARAGRAPHS 2.6. ET 4.2. DES NORMES

1. Transformation d'une SPRL en SA

Norme	Capitaux propres	Capital avant l'opération		Capital après l'opération	
		Souscrit	Libéré	Souscrit	Libéré
2.6.1.	2.600	2.500	2.500	2.500	2.500
4.2.2.1.	9.000	10.000	10.000	10.000	10.000
4.2.2.2.	1.500	2.500	2.500	2.500	2.500
4.2.2.2.	300	750	750	2.500	2.500
4.2.3.	1.000	750	750	2.500	2.500
4.2.4.	3.000	1.500	1.500	2.500	2.500

2. Transformation d'une SA en une SPRL

Norme	Capitaux propres	Capital avant l'opération		Capital après l'opération	
		Souscrit	Libéré	Souscrit	Libéré
4.2.2.1.	1.200	1.250	1.250	750	750
4.2.2.1.	1.200	1.500	1.250	750	500
4.2.2.1.	600	2.500	2.500	750	750
4.2.2.1.	600	1.500	1.250	750	500
4.2.2.2.	200	2.500	2.500	750	750

3. Société à responsabilité illimitée ⇒ société coopérative à responsabilité limitée

Norme	Capitaux propres	Capital avant l'opération		Capital après l'opération	
		Souscrit*	Libéré	Souscrit	Libéré
4.2.5.	300	750	250	750	250

* sous seing privé porté à 750.

(1) À convertir le cas échéant en euros.

	EUR	BEF ⁽⁵⁾
INFORMATION ANNUELLE SUR L'ACTIVITE DU CABINET ⁽¹⁾		
Pendant l'exercice comptable clôturé au et comportant mois		
1. DENOMINATION:		
.....		
Adresse:		
Tél:/..... Fax: E-mail:		
2. COMPOSITION DU CABINET AU ⁽²⁾		
	nombre de personnes ⁽³⁾	nombre d'heures ⁽⁴⁾
- Reviseurs avec pouvoir de signature
- Autres reviseurs
- Stagiaires I.B.R.
- Collaborateurs experts
- Autres employés (sauf secrétariat)
- Secrétariat
3. ACTIVITES DU CABINET		
Le chiffre d'affaires du cabinet est ventilé de la façon suivante ⁽⁵⁾ :		
a) Missions permanentes de contrôle (total A)
b) Autres missions de contrôle (total B)
Nombre total des heures prestées pour les missions retenues sous les rubriques a) et b): heures		
c) Autres activités professionnelles
d) Travaux pour d'autres reviseurs
<p>(1) Ce tableau concerne l'ensemble des cabinets, de l'association ou de la société.</p> <p>(2) À compléter par la date de clôture de la période concernée.</p> <p>(3) Personnes physiques.</p> <p>(4) Heures effectivement prestées.</p> <p>(5) Indiquer en BEF ou en EUR (première colonne) - en pourcentage (deuxième colonne)</p>		

TABLEAU A

Missions permanentes de contrôle exercées en vertu de la loi

Dénomination du client	T.V.A. ou numéro national	Nature de la mission (voir annexe)	Reviseurs personnes physiques signataires du rapport de révision	Collège OUI/NON	Honoraires du mandat ⁽¹⁾	Facturation totale du période	Donc facturation afférente à des tâches spécifiques ⁽²⁾	Des prestations importantes visées à l'article 14 de l'A.R. du 10.01.1994 ont-elles eu lieu? ⁽³⁾
Total A								

(1) Montant tel que fixé par l'assemblée générale.

(2) Apprets en nature et autres missions légales, ainsi que prestations exceptionnelles compatibles (avis, audits particuliers, consolidation, ...).

(3) Art. 14 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises:

- Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle proposent des services pour la société contrôlée, le reviseur d'entreprise examinera si la nature et l'importance de ces services ne peuvent pas préjudicier à sa propre indépendance.

Si un commissaire-reviseur, il doit veiller au respect des règles d'information prévues par l'article 64ter, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales... - Répondre par OUI ou NON.



ANNEXE AU TABLEAU A

Observations importantes

Dans le tableau A, prière de mentionner les numéros de code selon classement suivant:

CODE

- Commissaire-reviseur (auprès de sociétés autres que celles mentionnées sous les points 02, 04 et 05) avec conseil d'entreprise;
- 02 Sociétés à portefeuille avec conseil d'entreprise;
- 04 Etablissements de crédits avec conseil d'entreprise;
Compagnies d'assurances avec conseil d'entreprise;
Mutualités;
- 07 Organismes d'intérêt public (autres que 02, 05, 08);
- 08 Hôpitaux avec conseil d'entreprise;
- 09 Uniquement conseil d'entreprise;
- 11 Commissaire-reviseur (auprès de sociétés autres que celles mentionnées sous les points 12, 13 et 15) sans conseil d'entreprise;
- 12 Sociétés à portefeuille sans conseil d'entreprise;
- 13 Etablissements de crédits sans conseil d'entreprise;
- 15 Compagnies d'assurances sans conseil d'entreprise;
- 16 Uniquement comptes consolidés;
- 18 Hôpitaux sans conseil d'entreprise;
- 19 Enseignement;
- 20 ONG de coopération au développement;
- 21 ASBL (autres que 05, 08, 18, 19, 20).

TABLEAU B

Autres missions de contrôle exercées en vertu de la loi
hors mandat de commissaire-reviseur

Nature de la mission	Nombre de missions	Montant total des honoraires
21 Apports en nature		
22 Quasi-apports		
23 Transformations		
24 Proposition de dissolution		
25 Fusions et scissions		
26 Agréments d'entrepreneur		
27 Expertises judiciaires		
28 Liquidations (nomination par le tribunal)		
29 Commissaire de sursis		
30 Curateur adjuvant nommé par le tribunal		
31 Autres missions légales		
	Total B	


 III

TABLEAU C

Liens de collaboration professionnelle établis avec
des sociétés ou associations établies en Belgique ou à l'étranger⁽¹⁾

Dénomination et adresse	Forme juridique	Institut ou organisme étranger équivalent

III

(1) Art. 46e, § 1^{er}, de l'A.R. du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, tel que modifié par l'A.R. du 12 mars 2000; art. 8 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, modifiée par la loi du 21 février 1985.

TABEAU D

Liste nominative des réviseurs avec pouvoir de signature,
des autres réviseurs et des stagiaires

Nom et prénom	Membre d'un autre Institut professionnel belge ⁽¹⁾	Membre d'un autre Institut professionnel étranger ⁽¹⁾⁻⁽²⁾
a) Réviseurs avec pouvoir de signature		
b) Autres réviseurs		
c) Stagiaires		

(1) Sont visés par le terme «Institut» par exemple en Belgique l'IEC ou l'IPCE, en Hollande le Koninglijk NIVRA ou le NovAA, en France la CNCC ou l'OCCE, aux Etats-Unis l'AICPA.

(2) Indiquer le nom de l'Institut et le pays.

1. PRINCIPES

1.1. Tout confrère doit une fois l'an transmettre à l'Institut:

- a) une déclaration sur l'honneur (art. 7 de l'AR 20 avril 1989); cette déclaration sert de base à la perception de la cotisation variable
- b) une information annuelle (art. 32 de l'AR 20 avril 1989); cette information permet à l'Institut d'exercer sa mission de surveillance de la profession
- c) pour les confrères exerçant au travers d'une société, une copie des comptes annuels (art. 35 de l'AR 20 avril 1989)

Il est évident que les données contenues dans ces trois documents (chiffre d'affaires, nombre d'heures prestées, etc.) doivent, autant que faire se peut, correspondre. Cela ne sera possible pour les personnes morales que dans l'hypothèse où elles clôturent leur exercice le 31 décembre. En effet, le nouvel art. 7 du Règlement d'Ordre Intérieur (tel que modifié par l'AR 12 mars 2000) prévoit que la déclaration sur l'honneur devra obligatoirement se baser sur le chiffre d'affaires de l'*année civile* précédente (cf. la lettre circulaire du 30 juin 2000).

1.2. Les confrères sont tenus de renvoyer le document à l'IRE dans les six mois de la clôture de leur exercice social (art. 32). Le Conseil a demandé à la Commission de Surveillance de renforcer les procédures de rappel ou de sanctions éventuelles à l'égard des confrères ne respectant pas ce délai.

1.3. Le document est disponible en format Word sur le site internet de l'Institut. Les confrères qui le souhaitent peuvent le télécharger et adapter, si besoin, la forme du document. En aucun cas, un intitulé de rubrique ne peut être modifié.

L'envoi du document par e-mail à l'Institut est fortement encouragé.

1.4. Le nouveau document (version 15.12.2000) doit être utilisé pour la première fois pour les exercices débutant après le 31 décembre 2000. Les cabinets qui le souhaitent peuvent l'utiliser plus tôt.

2. PAGE RÉCAPITULATIVE

2.1. Champ d'application

- a) Un seul document doit être complété par cabinet et pour l'ensemble du cabinet. Il en résulte que:
 - * les réviseurs personnes physiques associés et/ou gérants d'un seul cabinet ou exerçant en sous-traitance exclusive en faveur d'un cabinet ne doivent pas compléter de document à titre personnel; ils doivent néanmoins renvoyer le document à l'Institut avec la mention «pas d'activité propre» et les coordonnées du cabinet à travers duquel les activités sont reprises;

- les personnes morales (le plus souvent des SPRLU) associées au sein d'un seul cabinet ne doivent pas compléter de document.

En bref, l'information annuelle est à compléter par les réviseurs, personnes physiques ou morales, ayant «une activité propre».

- b) Le réviseur qui d'une manière ou d'une autre exerce son activité au travers de deux cabinets distincts devra compléter le document et utiliser si nécessaire la rubrique «travaux pour d'autres réviseurs» prévue au point 3.d de la page 1.
- c) Le terme «association» en foot note 1 vise les associations de réviseurs telles que prévues par l'art. 8, § 2, 2° de la loi du 22 juillet 1953 (cf. le Tableau des membres annexé au rapport annuel 1999, p. 22 et p. 174).

2.2. Composition du cabinet

- a) Le nombre de personnes à mentionner (cf. foot note 3) est le nombre de personnes physiques. Il faut à cet égard ignorer les «structures intermédiaires» (personnes morales associées). Le but est d'appréhender le nombre de confrères travaillant au sein du cabinet, quelles que soient les modalités juridiques d'exercice.
- b) La colonne «nombre de personnes» reprend les personnes actives au sein du cabinet à la date de clôture. Ces données seront mentionnées de préférence en équivalent temps plein (ETP) comme c'est le cas pour le bilan social annexé aux comptes annuels. Des nombres avec des décimales sont donc possibles.

Une corrélation avec la rubrique 105 du bilan social sera le plus souvent sans objet car le bilan social se limite au personnel salarié (inscrit au registre du personnel).

- c) La colonne «nombre d'heures» se limite aux heures effectivement prestées (cf. foot note 4). Il s'agit d'heures prestées au sens du bilan social, à savoir tant les heures productives sur missions que les heures improductives mais à l'exclusion des congés et maladies.

Le nombre d'heures à mentionner se limite à celles prestées par les personnes actives au sein du cabinet à la date de clôture. Il en résulte que les heures relatives aux personnes ayant quitté le cabinet en cours d'exercice sont négligées.

Lorsqu'une personne change de fonction en cours d'exercice, c'est la fonction exercée à la date de clôture qui est déterminante. Le nombre d'heures prestées sur l'ensemble de l'exercice sera inclus en regard de la fonction exercée à la clôture.

Ici aussi, une corrélation avec la rubrique 101 du bilan social sera souvent sans objet car cette information reprend toutes les heures prestées par le personnel qu'il soit toujours présent ou non à la clôture.

Dans l'hypothèse où un cabinet estimerait plus simple de communiquer les heures prestées ainsi que le nombre de personnes selon les mêmes principes que ceux en vigueur pour l'élaboration du bilan social (rubriques 100 et 101), cette possibilité est ouverte moyennant une mention ad hoc sur le document.

- d) Six catégories sont prévues. Les quatre premières constituent le «staff professionnel» et les deux dernières le «staff administratif».

La cinquième rubrique «autres employés» vise les employés jouant un rôle purement administratif (comptabilité, accueil, office management, etc.).

La quatrième rubrique «collaborateurs experts» vise les collaborateurs, sous statut d'employé ou d'indépendant, non-reviseurs travaillant à temps plein ou à temps partiel (dans ce cas, exprimer des ETP) pour le cabinet (expert-comptables, fiscalistes, comptables, informaticiens, juristes, actuaires, consultants, etc.).

Pour convertir l'équivalent temps plein d'un collaborateur indépendant, il est recommandé de considérer une base de 1.700 heures année comme constitutive d'un temps plein.

2.3. Activités du cabinet

a) Notion de chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires s'entend dans le sens de la facturation (classe 70), donc sans prise en considération de la variation d'encours (classe 71).

Les reviseurs personnes physiques seront attentifs à ne pas mentionner le montant de leurs recettes mais bien le montant de leur facturation.

On entend par facturation la facturation ordinaire à l'exclusion des pures refacturations de frais (déplacements, hôtels, repas, etc. classe 74 en principe).

b) Ventilation des activités par catégorie

Les missions visées au point 3a et 3b sont des missions de contrôle exercées en vertu de dispositions légales ou réglementaires soit permanentes (tableau A) soit ponctuelles (tableau B). Il s'agit par là de couvrir les missions revisorales telles que définies à l'art. 1^{er}, 4^o de l'AR 10 janvier 1994.

Les missions visées au point 3c (autres activités professionnelles) concernent les activités diverses prévues à l'ancien tableau 3, à savoir par exemple:

- expertises autres que judiciaires, arbitrages
- évaluation d'entreprises, due diligences
- new assurance services (web sites, milieu, etc.)
- prestations de nature comptable
- avis fiscaux
- conseils en gestion

Les missions visées au point 3d visent les travaux effectués pour des confrères situés tant en Belgique qu'à l'étranger.

c) Nombre d'heures

Le nombre d'heures à mentionner pour les missions visées aux points 3a et 3b est le nombre d'heures productives («prestées pour les missions»). Les heures improductives (formation, administration, etc.) ne doivent pas être reprises.

Les heures relatives aux personnes ayant quitté le cabinet en cours d'exercice sont négligées.



3. TABLEAU A

3.1. Dénomination du client

Le terme société (précédente version) a été abandonné car des missions permanentes de contrôle peuvent être exercées auprès de personnes morales qui n'ont pas la forme de sociétés.

Lorsque plusieurs sociétés font partie d'un même groupe, il n'est pas autorisé de regrouper le tout sous le nom de la société de tête. Il faut réserver une ligne par personne morale.

3.2. Nature de la mission

01 et 11 Sont visées non seulement les missions de commissaire-reviseur de sociétés commerciales (art. 130 Code Soc.) mais également les missions de contrôle auprès d'autres personnes morales qui n'auraient pas la forme d'ASBL, p.ex. des GIE, des intercommunales, des régies autonomes, des organismes publics, etc.

05 et 15 Ces rubriques couvrent les compagnies d'assurances et les fonds de pension.

09 Cette rubrique concerne le cas – en principe rarissime – d'une mission de contrôle auprès d'un conseil d'entreprise (art. 156*bis* de la loi du 20 septembre 1948) au sein d'une personne morale qui n'aurait pas de commissaire-reviseur (p.ex. parce qu'elle ne remplirait pas les critères ou parce qu'elle n'est pas soumise au Code des Sociétés).

16 Cette rubrique vise le cas d'une mission de certification de comptes consolidés d'une société (art. 73 AR 6 mars 1990) sans être le commissaire-reviseur de cette société.

3.3. Honoraires du mandat

Si le mandat est exercé en collège, il faut ne renseigner que la partie des émoluments revenant au cabinet.

Il faut reprendre le montant annuel du mandat même dans le cas de nomination ou de démission en cours d'exercice.

3.4. Facturation totale de la période

Cette colonne pourra différer de la précédente (honoraires du mandat) pour deux raisons:

1°) nomination ou démission en cours d'exercice

2°) autres prestations (art. 134, § 2 Code Soc.); le montant de ces autres prestations sera repris à la colonne suivante («facturation afférente à des tâches spécifiques»)

3.5. Article 14 de l'AR du 10 janvier 1994

Cette information nouvelle est importante pour renforcer le respect de l'art. 134, § 4 Code Soc.

Il ne faut pas mentionner de montant d'honoraires dans cette colonne. Une mention OUI ou NON est à prévoir.

4. TABLEAU B

Il convient de souligner que ce tableau est réservé aux missions exercées *hors mandat de commissaire-reviseur*. Une mission spéciale (apport, fusion, etc.) réalisée par un commissaire-reviseur est à reprendre au tableau A, avant-dernière colonne (tâches spécifiques).

- 27 Cette rubrique vise les expertises confiées par une autorité judiciaire (Tribunal, Cour, Juge d'instruction, Parquet) ou fiscale (p.ex. art. 20 du Code des Successions). Des expertises sollicitées par des entreprises ou leur conseil dans le cadre d'un litige pendant devant des Tribunaux ne sont pas à reprendre sous cette rubrique; elles sont visées au point 3c page 1 (autres activités professionnelles).
- 28 Cette rubrique vise les mandats de liquidateurs en cas de dissolution judiciaire (art. 182 Code Soc.).
Le contrôle des comptes de liquidation, hors mandat de commissaire (art. 194 Code Soc.) est une mission visée à la rubrique 31.
L'exercice d'un mandat de liquidateur désigné par l'assemblée générale (art. 184 Code Soc.) est à ranger au point 3c page 1 (autres activités professionnelles).
- 31 Parmi les autres missions légales, on peut relever la limitation du droit de préférence (art. 596 Code Soc.), les émissions sous le pair comptable (art. 582 Code Soc.), etc.

5. TABLEAU C – INFORMATIONS RELATIVES AUX COLLABORATIONS INTERPROFESSIONNELLES

Conformément à l'art. 32 de l'AR du 10 janvier 1994, les réviseurs doivent communiquer à l'Institut diverses informations relatives aux sociétés interprofessionnelles auxquelles ils participent. Ces associations interprofessionnelles sont limitées à des sociétés de moyens et sont soumises à l'autorisation préalable du Conseil (art. 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953).

La mise à jour annuelle de ces données est nécessaire pour se conformer aux dispositions de l'art. 4bis de l'AR du 20 avril 1989 modifié par l'AR 12 mars 2000 fixant le Règlement d'Ordre Intérieur.

La troisième colonne (Institut) ne vise que les sociétés ou associations soumises à l'autorité d'un Institut. Dans certains cas, il pourra être prévu une mention «sans objet».

La liste doit être complète au niveau belge. Au niveau de l'étranger, le relevé de toutes les collaborations interprofessionnelles pourrait, pour certains cabinets, prendre de très nombreuses pages. Dans ce cas, une référence générale au réseau peut suffire.

6. TABLEAU D – LISTE NOMINATIVE

Le fait de joindre la liste nominative des confrères et des stagiaires n'est pas une obligation nouvelle.

Il a été ajouté la mention d'une appartenance à un autre Institut belge ou étranger pendant l'exercice comptable visé par l'information annuelle.

Ces informations ont été jugés utiles pour permettre à l'Institut d'exercer sa mission de surveillance de la profession.

L'IMAGE DES REVISEURS D'ENTREPRISES AUPRES DES DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS

Les résultats de deux enquêtes d'image menées en automne 1999 à l'initiative de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

Le réviseur jouit-il d'une «bonne image» auprès du monde de l'entreprise? La question paraîtra peut-être saugrenue et déplacée à certains, voire parfaitement absurde. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises ne peut cependant pas pour autant se permettre d'ignorer cette interrogation alors même que la globalisation et la mondialisation de l'économie créent de nouveaux besoins pour les entreprises.

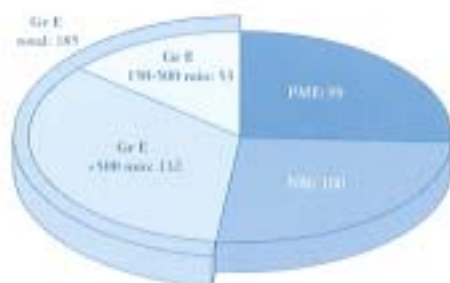
L'IRE a donc jugé indispensable de prendre le pouls de cette profession et, pour ce faire, a confié aux sociétés Mythos Qualitative Research et Significant Marketing-Research le soin de réaliser des enquêtes approfondies auprès du public naturel des réviseurs, à savoir les entreprises. Leur «cible»: le véritable décideur de l'organisation, à savoir le directeur général, l'administrateur délégué ou le secrétaire général.

Méthodologie des enquêtes commandées

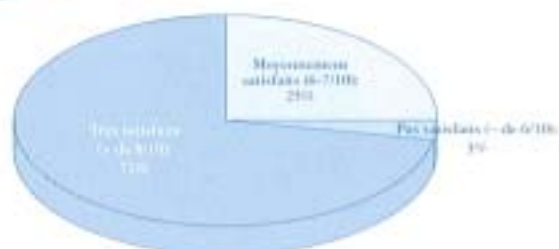
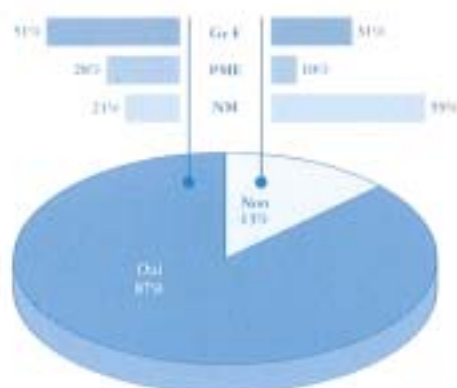
Pour mieux cerner les attentes du monde de l'entreprise, mais également les attitudes des décideurs ou les relations que ceux-ci entretiennent avec les réviseurs, Mythos Qualitative Research a réalisé, en septembre 1999, une interview en profondeur avec 22 «vrais décideurs». Ce groupe peut être considéré comme représentatif dans la mesure où il comprenait des patrons de toutes origines: entreprises commerciales et du secteur non marchand; PME et grandes entreprises; entreprises obligées d'employer les services d'un réviseur et entreprises libres de le faire; firmes s'adressant à de grands cabinets internationaux et celles préférant des cabinets «locaux», etc. (Graphique 1)



Cette étude approfondie a été complétée par une étude quantitative destinée à quantifier les données et ainsi évaluer précisément l'image des réviseurs auprès des «décideurs» et leur taux de satisfaction; au total, les enquêteurs ont mené quelque 384 interviews d'une quinzaine de minutes par téléphone. Un large échantillon, représentatif pour l'emploi des services du réviseur d'entreprises en Belgique et constitué de manière à respecter un équilibre adéquat entre les grandes entreprises internationales, les grandes entreprises nationales, les PME et les entreprises du secteur non marchand. (Graphique 2)

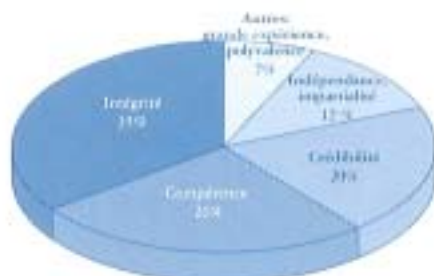


L'enquête a démontré que 82 % des 384 entreprises sondées sont légalement tenues de recourir aux services d'un réviseur. Par ailleurs, il est apparu que 87 % de l'échantillon total – 333 firmes – travaillent avec un ou plusieurs réviseurs. Parmi les 13 % d'organisations «non utilisatrices» apparaissent une majorité d'entreprises du secteur non marchand. A cet égard, il n'est pas inutile de préciser que 37 % de ces organisations réputées «non utilisatrices» avaient déjà eu des contacts avec le monde des réviseurs. (Graphiques 3, 4)



Les entreprises qui font appel à un réviseur d'entreprises se félicitent généralement de son travail

Au terme du sondage réalisé par Significant, il apparaît que 72 % des patrons interrogés sont «satisfaits» ou «très satisfaits» par la qualité des prestations effectuées par leur réviseur. Ils accordent à celui-ci une cote d'au moins 8 sur 10. Un quart des décideurs attribuent encore une cote de 6 à 7 sur 10. A peine 3 % des dirigeants sondés se disent «pas du tout satisfaits» de leur réviseur. (Graphique 5)



La satisfaction des clients se mesure-t-elle au départ d'éléments «objectifs»? En partie, oui. Mais pas uniquement. L'enquête qualitative Mythos relève en effet que la perception positive ou négative du rôle joué par un réviseur dans une entreprise dépend moins des caractéristiques intrinsèques de celle-ci (PME ou grande société, actionnariat belge ou étranger, secteur commercial ou non, etc.) que de la personnalité du manager interrogé. Son tempérament, son expérience, ses ambitions professionnelles, sa conception du rôle de chef dans l'entreprise, bref, sa vision du monde jouent un rôle-clé dans la perception que le patron aura du réviseur.

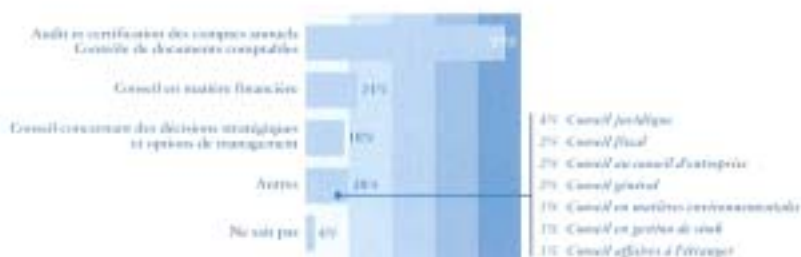
Une image de marque «personnelle» en béton : intégrité, compétence, crédibilité et indépendance

Il se dégage de l'enquête qualitative l'image d'une profession «forte», strictement réglementée, en particulier par le biais de codes déontologiques et éthiques exigeants. Les appréciations les plus élogieuses se succèdent pour souligner les qualités les plus marquantes du réviseur : l'intégrité, la compétence, la crédibilité et l'indépendance. L'enquête montre que 93 % des firmes qui recourent aux services d'un réviseur citent spontanément – et en premier lieu – une de ces quatre qualités. D'autres termes apparaissent avec régularité dans les enquêtes : objectivité, honnêteté, professionnalisme... La profession jouit manifestement d'un grand respect de la part des ses utilisateurs. Les réviseurs en bénéficient également à titre individuel. (Graphique 6)



Revers de la médaille: la profession est globalement considérée comme «conservatrice», terme censé refléter la «prudence innée» qui caractériserait le réviseur. Ce trait semble déranger une série d'entrepreneurs de type «visionnaire», ceux qui prennent des risques «pour avancer». Les exaltés de l'«esprit d'entreprise» semblent peu goûter cette prudence révisoriale.

À côté de ces éléments, l'enquête quantitative fait également surgir quelques (rares) appréciations moins positives: la mission du réviseur est parfois considérée comme faisant double emploi avec le travail réalisé au sein même de la société; le réviseur donnerait parfois l'impression d'être un contrôleur au service de l'État; le réviseur ne servirait qu'à apposer sa signature au bas des documents légaux. (Graphique 7)



Globalement, c'est une image fort positive que le réviseur d'entreprises diffuse autour de lui, confirmé par ailleurs par le fait que deux dirigeants sur trois conseilleraient à ses enfants de devenir réviseur. Les raisons ne manquent pas d'intérêt: profession passionnante (33 %), bonne école (25 %), multifacettes (19 %), bien payé (18 %).

Une palette de compétences de plus en plus large

En toute logique, 93 % des dirigeants interrogés dans le cadre de l'étude quantitative expliquent le recours aux services d'un réviseur d'entreprise par la nécessité de faire auditer et certifier les comptes annuels de leur entreprise et pour faire contrôler sa comptabilité.

L'enquête montre cependant que le rôle du réviseur ne s'arrête pas à l'accomplissement de ces tâches «classiques»: deux entreprises sur trois (66 %) demandent également d'autres conseils à leur réviseur. Au sein du groupe des PME, la proportion monte même à trois firmes sur quatre.

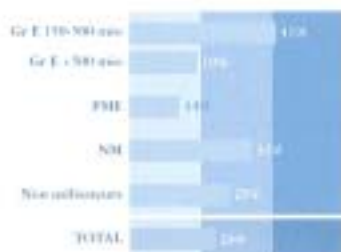
Les enquêteurs ont dès lors demandé aux managers quelles sont ces autres missions que les réviseurs remplissent dans les entreprises. Les réponses ne manquent pas d'intérêt:

24 % des dirigeants sondés ajoutent contacter leur réviseur pour lui demander des conseils financiers, 18 % d'entre eux le consultent avant de prendre une décision stratégique et 20 % de ces managers font appel au réviseur pour des



conseils spécialisés, de l'avis juridique au conseil fiscal, en passant par des questions en matière d'environnement, à la gestion de stocks ou aux relations avec le conseil d'entreprise. (Graphique 8)

Lorsque les enquêteurs demandent aux chefs d'entreprises (utilisateurs ou non) dans quel(s) domaine(s) ils ont déjà demandé, ou demanderaient, des conseils aux réviseurs d'entreprises, les réponses sont nettes: le conseil fiscal domine (64 %), devant le reporting aux agences de gestion (57 %), le conseil en cas de transactions financières (51 %), la détermination de la valeur d'une société (48 %), le conseil à propos du système de gestion interne (46 %), le conseil juridique (36 %), le conseil financier (36 %) et le reporting environnemental (23 %). (Graphique 9)



A cet égard, il est intéressant de souligner que pas moins de 41 % des organisations du secteur non marchand seraient prêtes à faire appel à un réviseur d'entreprises dans le cadre de décisions stratégiques importantes.

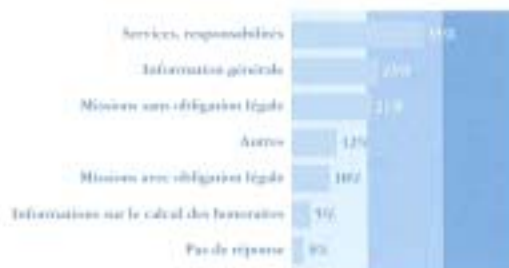
Cela étant, nombre de managers entretiennent encore trop souvent une perception trop étroite des compétences réelles du réviseur, trop souvent limitées à l'accomplissement des missions techniques que la loi impose.

Des signes encourageant tout de même: 59 % des dirigeants interrogés estiment que le réviseur pourrait également intervenir dans le sens d'une meilleure protection de l'intégrité des systèmes informatiques, 23 % a déjà demandé ou demanderait conseil en matière de reporting environnemental, 15 % estiment que le réviseur devrait jouer un rôle dans le contrôle de la sécurité des systèmes de communication électronique.

Il faut communiquer!

Les réviseurs d'entreprises disposent de compétences professionnelles largement appréciées par leurs clients, c'est l'évidence. Les enquêtes qualitatives et quantitatives le démontrent à suffisance. Mais celles-ci indiquent également la nécessité pour la profession de mieux se faire connaître. Ainsi, l'analyse met en évidence le fait que la majorité des chefs d'entreprises ignore comment le réviseur a été nommé ou même la raison de l'obligation. Plus gênant: certains dirigeants assimilent la profession à un club fermé, une organisation peu transparente.

Enfin, il y a encore cette constatation: en moyenne, 24 % des dirigeants interrogés disent souhaiter recevoir davantage d'informations à propos de la profession de réviseur. Ce pourcentage augmente encore quand on s'intéresse de plus près à la frange des «non-utilisateurs»: 28 % d'entre eux disent souhaiter



davantage d'informations sur la profession. Il y a là une marque d'intérêt, voire un appel, à ne pas négliger. *(Graphique 10)*

Que retenir de ces quelques traits rapidement esquissés? Sans doute qu'à l'aube du troisième millénaire, le métier de reviseur d'entreprises dépasse la seule accumulation de solides compétences techniques. Il exige également un potentiel humain performant et une grande capacité de communication.

RECOMMANDATION EUROPEENNE DU 21 NOVEMBRE 2000
(QUALITY ASSURANCE)

Quality assurance for the statutory audit in the EU:
minimum requirements

THE COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES,

Having regard to the Treaty establishing the European Community, and in particular Article 211, 2nd indent thereof,

Whereas:

- (1) Council Directive 84/253/EEC⁽¹⁾ "on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents" lays down the requirements for persons who are allowed to carry out statutory audits.
- (2) Quality assurance for the statutory audit is fundamental for ensuring good audit quality. Whereas good audit quality implies adding credibility to published financial information and adding value and protection to shareholders, investors, creditors and other stakeholders.
- (3) Quality assurance is the profession's principal means of assuring the public and regulators that auditors and audit firms are performing at a level that meets the established auditing standards and ethical rules. Whereas quality assurance also allows the profession to encourage quality improvements.
- (4) Audit opinions throughout the EU should give a certain minimum level of assurance concerning the reliability of financial information. It could therefore be argued that Member States should have already taken measures to ensure that all statutory auditors carrying out statutory audits are subject to a quality assurance system.
- (5) However, quality assurance in the EU is a relatively new phenomenon which is reflected in the fact that several Member States have implemented it very recently and several other Member States did not have a quality assurance system as at 1 January 1999.
- (6) The current national quality assurance systems differ in several aspects such as the scope of the quality review, being mandatory or voluntary, the cycle of coverage and the existence of public reporting. Whereas such differences make it difficult to assess whether national quality assurance systems meet relevant minimum requirements.
- (7) At this moment there is no internationally accepted standard defining minimum requirements for quality assurance which could be used as a benchmark for national quality assurance systems.

(1) O.J. N° L 126, 12.5.84, p. 20.

- (8) The scope of this initiative on Quality Assurance is the EU statutory audit profession as a whole and whereas it aims at setting a benchmark for Member State Quality Assurance systems throughout the EU.
- (9) The definition of minimum requirements can be complemented by other forms of external control on the statutory audit function that may be carried out by supervisory authorities, stock exchange regulators or other sector specific regulators with the objective of improving the quality of statutory audit.
- (10) Additional quality controls of the statutory audit are at the discretion of Member States.
- (11) The issue of quality assurance was addressed by the Commission's Green Paper⁽¹⁾ on the role, position and liability of the statutory auditor in the EU which was supported by the Council, the Economic and Social Committee and the European Parliament.
- (12) Following on to the Commission's Communication "The statutory audit in the European Union, the way forward"⁽²⁾ the EU Committee on Auditing was established which has decided to put quality assurance as one of the priorities on its agenda and its discussions showed agreement that each Member State should have in place a system of quality assurance for statutory audit.
- (13) The above mentioned Communication clearly contains an intention to work on harmonising and improving quality on statutory audit preferably without preparing new legislation. Whereas it is therefore appropriate to issue a Commission Recommendation. Whereas, if this Recommendation does not bring about the desired harmonisation on quality assurance, the Commission will reconsider the need for legislation. Whereas to this effect, the Commission intends to review the situation three years after the adoption of this Recommendation.
- (14) The Commission has, following the conclusions of the Lisbon European Council, issued a Communication "The financial reporting strategy: the way forward"⁽³⁾ which underlines the importance of a statutory audit carried out to uniformly high levels across the EU.
- (15) There is general agreement in the EU Committee on Auditing and in the Contact Committee on the Accounting Directives on the minimum requirements in this Recommendation.

HEREBY RECOMMENDS:

That quality assurance systems in the Member States of the European Union should meet the following minimum requirements:

1. COVERAGE OF THE QUALITY ASSURANCE REGIME

Member States should take measures to ensure that all persons carrying out statutory audits are subjected to a quality assurance system.

(1) O.J. N° C 321, 28.10.1996, p. 1.
(2) O.J. N° C 145, 8.3.1998, p. 12.
(3) COM(2000) 359 final, 13 June 2000.

The term persons is related to the 8th Directive which defines rules on the approval of persons carrying out statutory audits (statutory auditors). Currently not every person in the EU carrying out statutory audits is subject to a system of quality assurance.

2. METHODOLOGY

Both peer review and monitoring are acceptable methodologies for quality assurance.

There are essentially two different methodologies of quality assurance applied within the EU: monitoring and peer-review. Monitoring refers to a situation where staff employed by the professional body or regulator manages the quality assurance system and carries out the quality assurance reviews. Peer review refers to a situation where (active) members, "peers", carry out review visits.

Monitoring and peer review are considered as methodologies of equal stature. In either case, care should be taken to ensure both the quality of the reviewers and their objectivity. Adequate measures should be taken to ensure that reviewers have an up to date knowledge on auditing standards and quality control systems (see also point 9). This is in particular relevant where the monitoring methodology is applied.

Concerns regarding reviewers objectivity should be mitigated by a sufficient public supervision over the administration and functioning of the quality assurance system and the presentation of its results (see also point 6 and 10). This is of particular importance when the peer review methodology is used.

3. REVIEW COVERAGE AND SELECTION OF REVIEWEES

- 3.1. **The subject for a quality review is the statutory auditor, which can be an audit firm or an individual auditor (see point 1).**

Some Member States require joint audits. In this situation the starting point for selection of the subject of quality review could be the individual statutory audit assignment instead of the statutory auditor but the subject of quality review remains the statutory auditor.

- 3.2. **The selection of the statutory auditors for review should be made on a consistent basis so as to ensure coverage of all statutory auditors over a pre-determined period.**

Provided that a full coverage of all statutory auditors is ensured over a pre-determined period of time, the annual selection of statutory auditors for review could be made on a risk basis (for example based on the nature of the client portfolio, the turnover from auditing in relation to total turnover or the results of previous reviews), on a random basis or by a combination of these methods.

- 3.3. **In the case of a multi-office audit firm the optimal unit size for a quality review is the office. A quality assessment of a multi-office audit firm should always include an adequate coverage of its offices.**

Larger audit firms have firm wide control policies and procedures ensuring a certain degree of uniformity but individual offices might apply norms and standards differently. It is therefore considered that offices are the most appropriate subject for quality assurance reviews.

- 3.4. The cycle to achieve full coverage of all statutory auditors should be a maximum of six years.

The current EU systems of quality assurance achieve full coverage in cycles varying from 1 year to 10 years. In accordance with the differentiation under 5.1, the cycle of full coverage should be shortened for statutory auditors with "public interest entity" clients.

Where a statutory auditor audits only small, low risk entities it may be acceptable for the cycle of review to extend to maximum 10 years. In such cases it will be necessary to obtain regular information from the statutory auditor to confirm that the nature of his client portfolio has not changed significantly.

- 3.5. The cycle should be shortened for statutory auditors previously reviewed with less than satisfactory results:

In situations where the outcome of the quality review was in general satisfactory but with some recommendations for improvement it could be more effective to follow-up the implementation of the specific recommendations than to carry out a new comprehensive quality review.

4. SCOPE OF QUALITY REVIEW

- 4.1. Quality assurance relates to statutory audits of financial statements carried out by statutory auditors in public practice. The scope of the quality review should include an assessment of the Internal Quality Control system of an audit firm with sufficient compliance testing of procedures and audit files to verify its adequate functioning.

All Member States have already required audit firms to implement an Internal Quality Control in line with the International Standard on Auditing 220 "Quality Control for Audit work". In addition to the black lettered paragraphs of ISA 220 it could be necessary to establish at Member State level more specific requirements on the Internal Quality Control of statutory auditors underpinning the quality reviews. These additional requirements could be based on the quality control procedures as mentioned in ISA paragraph 220.6 dealing with the objectives of internal quality control systems of audit firms.

- 4.2. The scope of quality review should include the following subjects for testing individual audit files:
- the quality of the evidence from the audit working papers as a basis for assessing the quality of the audit work;
 - compliance with auditing standards;
 - compliance with ethical principles and rules, including independence rules;

- audit reports:
 1. appropriate format and type of opinion;
 2. compliance of financial statements with the financial reporting framework as referred to in the audit report;
 3. failure to mention non-compliance of financial statements with other legal requirements as referred to in the audit report.

A statutory audit carried out in compliance with legal requirements, established auditing standards and respecting ethical rules is crucial to users of audited financial information because it ensures a certain level of credibility of audited financial statements. Specific requirements are laid down concerning the audit report because of its importance as the public product of a statutory audit. Compliance with a financial reporting framework is included to underline the instrumental role of the statutory audit for the enforcement of accounting standards.

5. DIFFERENTIATION IN METHODOLOGY

- 5.1. It is considered appropriate to differentiate between the approach of quality assurance for statutory auditors with public interest entity clients and quality assurance for those with no public interest entity clients. The differentiation relates to some systematic aspects of quality assurance such as a higher frequency of coverage, increased public oversight on managing the quality assurance, and the possibility of access to files of the reviewer by the competent authorities (see 5.2). Differentiation does not alter the scope, the objectives or the overall methodology of the individual quality review.

The term public interest entity includes amongst others: listed companies, credit institutions, insurance companies, investment firms, UCITS (Undertakings for Collective Investments in Transferable Securities) and pension funds.

- 5.2. The regulator or competent authority ultimately responsible for administering and maintaining the quality assurance system may have access to individual files of the reviewer prepared on statutory auditors with, in particular, public interest entity clients. The access to files of the reviewer should be subject to the confidentiality provisions outlined under point 8.

6. PUBLIC OVERSIGHT AND PUBLIC REPORTING

- 6.1. Quality assurance systems should have adequate public oversight consisting of a majority of non practitioners on the overview-board of the quality assurance system.

Quality assurance systems in the EU should have enough credibility to satisfy the external objectives: sustaining public confidence and demonstrating to regulators the adequate discharge of self-regulating responsibilities. The public oversight requirement is meant to ensure that the quality assurance is in fact and appearance an exercise with sufficient public integrity. The actual organisation of public

oversight for quality assurance will differ between Member States depending on existing structures of supervision on the statutory audit profession and the importance of sector specific regulatory monitoring of statutory audit quality.

Public oversight for quality assurance could be an "add-on" to existing supervision structures on the audit profession that already involve public participation whilst in other situations it would require a separate committee including non-professionals such as representatives of business, representatives of securities regulators and representatives of shareholders.

The objectives of public oversight on quality assurance could include:

1. Supervision of the management (planning and control) of the quality assurance system,
2. Evaluation of the review results,
3. Approval of public reporting of results of quality assurance (see 6.2).

6.2. The results of quality assurance should be adequately published.

Publication of quality assurance results is another means of adding public credibility to the quality assurance systems. Publication of aggregated results of the quality assurance without naming individual audit firms is considered to be adequate. Public credibility would be enhanced if the reporting also includes recommendations for professional and/or regulatory actions, follow-up to recommendations and sanctions.

7. DISCIPLINARY SANCTIONS

It is necessary to have a systematic link between negative outcomes of quality reviews and initiating sanctions under the disciplinary system. The disciplinary system should include the possibility of removal of the statutory auditor from the audit register.

Quality Assurance is not in itself the only tool for disciplinary sanctions. Quality assurance aims at enforcing, demonstrating and improving audit quality. The link between quality reviews and disciplinary sanctions is adding public credibility and is also logical because quality assurance can be seen as an enforcement tool. The possibility of removal from the register is particularly relevant for countries where the registration of certified auditors is separated from the professional body carrying out the quality assurance system.

8. CONFIDENTIALITY

8.1. The statutory auditor should be exempted from confidentiality clauses concerning audit files of clients for quality assurance reviews.

Most Member States with a quality assurance system have exempted the handing over of audit working files to reviewers from the normal rules on auditor confidentiality. This implies that handing over audit files to the reviewer cannot be a breach of confidentiality and therefore not lead to liability actions.

- 8.2. The reviewer should be subject to confidentiality rules similar to those that statutory auditors have to comply with. Nevertheless, when giving the regulator or competent authority access to the files of the reviewer (see point 5.2) this cannot constitute a breach of confidentiality.

Most Member States with a quality assurance system have included rules on the confidentiality of the reviewer identical to the confidentiality rules that statutory auditors have to comply with when performing statutory audits.

- 8.3. It should be provided for that all persons who work or who have worked for the relevant regulators or competent authorities responsible for administering and maintaining the quality assurance system, as well as the members of the public oversight board, shall be bound by the obligation of professional secrecy.

Ultimately depending on national legislation, professional secrecy in this context implies that persons concerned may not divulge confidential information which has been received in the course of their duties to any person or authority whatsoever, save in summary or aggregate form such that the reviewer or the statutory auditor subjected to the quality review, and the audit client to whom the reviewed files relate and the related parties of this audit client cannot be individually identified.

9. QUALITY OF REVIEWER

The quality assurance system should ensure that the persons, either peers or employees of a monitoring organisation, who carry out quality reviews should have appropriate professional education and relevant experience combined with specific training on quality assurance reviews.

In several countries only professionals active in public practice can be appointed as a peer-reviewer. The relevant experience can also relate to sector specific experience.

10. INDEPENDENCE AND OBJECTIVITY OF REVIEWER

The quality assurance system should ensure that for the selection of reviewers for individual review assignments possible conflicts of interest are adequately taken into account. The reviewers should be subjected to the independence requirements applicable to statutory auditors.

The selection of reviewers for individual quality reviews should be based on criteria ensuring the reviewer's independence and objectivity in fact and appearance. The actual application of selection criteria for reviewers could be monitored by the public oversight board.

11. RESOURCES

Adequate resources (input) should be allocated to quality assurance systems in order to give them a realistic impact in the light of public credibility.

It will be clear that quality assurance systems cost money and should therefore be as efficient and effective as possible in order to fulfil the realistic requirements of the public and regulators. If a system of quality assurance is applied in an even-handed way to all statutory auditors in the EU it will not effect the level playing field of competition in this area.

There are apparent differences in resources used for quality assurance. For a meaningful comparison the total resources should be related to the number of statutory audits, taking into account the (lack of) public interest entity clients of statutory auditors (see also point 3.4 full cycle of coverage). Publication of the resources allocated to external quality assurance will add public credibility.

12. FINAL PROVISION

This Recommendation is addressed to the Member States.

Done at Brussels, [...]

For the Commission

F. Bolkestein

Member of the Commission

COMMUNICATION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE DU 13 JUIN 2000 (IAS)

Dans ses conclusions, le Conseil européen de Lisbonne a souligné combien un marché des capitaux efficient et transparent était important afin de promouvoir la croissance et l'emploi dans l'Union Européenne. La mondialisation et l'évolution des technologies de l'information ont créé une dynamique nouvelle qu'il convient de mettre à profit pour réaliser un marché des valeurs mobilières de l'Union unique, efficient et compétitif. Pour accélérer la mise en place d'un marché unique, il convient de toute urgence de prendre des mesures dans le domaine de l'information financière en vue d'améliorer la comparabilité des états financiers, comme l'a demandé le Conseil européen à Lisbonne. La présente communication porte sur les actions clés suivantes:

- **Avant la fin de l'an 2000**, la Commission présentera une proposition officielle en vertu de laquelle toutes les sociétés communautaires cotées seront tenues d'établir leurs comptes consolidés conformément à un jeu unique de normes comptables, à savoir les normes comptables internationales (IAS). Cette obligation prendra effet au plus tard à compter de 2005. Les Etats membres auront la possibilité d'étendre l'application des normes IAS aux sociétés non cotées et aux comptes individuels. La proposition contiendra également des dispositions transitoires visant à encourager l'application précoce des normes IAS, ainsi que les modalités d'établissement d'un mécanisme communautaire d'approbation, lequel: (i) supervisera l'intégration des normes IAS dans l'environnement propre à l'UE, et (ii) vérifiera que les IAS représentent une base appropriée pour l'information financière présentée par les sociétés communautaires cotées. Ce mécanisme d'approbation comportera deux niveaux: un niveau politique et un niveau technique.
- Un cadre destiné à assurer l'application rigoureuse par les sociétés communautaires cotées des normes comptables internationales validées par le mécanisme d'approbation, devra être mis en place. Les principales actions dans ce domaine porteront sur la diffusion de recommandations pour l'application concrète de ces normes, la promotion d'un contrôle légal des comptes de haute qualité et le renforcement de la coordination du contrôle effectué par les instances de régulation.
- **Avant la fin de 2001**, la Commission présentera une proposition de modernisation des directives comptables, de manière à ce que celles-ci puissent rester à la base de l'information financière pour toutes les sociétés à responsabilité limitée.

La Commission sollicite d'urgence l'approbation par le Conseil et le Parlement européen de son approche générale en la matière.

INTRODUCTION

1. Le Conseil européen de Lisbonne⁽¹⁾ a souligné que la création d'un marché financier unique apporterait une contribution majeure à la réalisation des objectifs centraux de l'Union que sont la croissance et un niveau élevé d'emploi. Les conclusions du Conseil européen, qui insistent sur la nécessité d'accélérer l'achèvement du marché intérieur des services financiers, ont fixé à 2005 et 2003 respectivement les dates limites de mise en œuvre des Plans d'action pour les services financiers et pour le capital risque. Ces conclusions s'inspirent largement du Plan d'action sur les services financiers⁽²⁾ et des communications de la Commission sur les services financiers⁽³⁾ et le capital risque⁽⁴⁾, ces documents appelant tous de leurs vœux le développement de marchés des capitaux européens à la fois profonds et liquides, au bénéfice tant des émetteurs que des investisseurs.
2. Parmi les objectifs prioritaires mentionnés dans les conclusions du Conseil européen de Lisbonne, figure la nécessité de renforcer la comparabilité des états financiers des sociétés, au profit des sociétés aussi bien que des investisseurs. Pour atteindre cet objectif, l'Union a besoin de normes d'information financière communes qui soient à la fois transparentes, pleinement comprises, dûment contrôlées et effectivement respectées. Ce n'est qu'en se dotant de normes de ce type que les marchés de valeurs mobilières de l'Union pourront accroître leur volume, qui ne représente actuellement qu'environ la moitié de celui des marchés de capitaux américains.
3. Les marchés de valeurs mobilières des Etats membres traversent actuellement une période de changements profonds et de concentration croissante, sous l'effet des nouvelles technologies, de la mondialisation et du passage à l'euro. L'évolution rapide des technologies de l'information et de la communication, et notamment le développement de plates-formes de négociation électroniques, révolutionnent la manière dont les transactions sont effectuées et les modalités de diffusion de l'information financière. L'information financière elle-même est affectée par ces changements. L'information financière fournie sur Internet est plus aisément accessible aux investisseurs, et facilite l'analyse et la comparaison des informations. De manière croissante, les investisseurs souhaitent pouvoir prendre leurs décisions sur la base d'un flux continu d'informations standardisées, financières et non financières, sur les sociétés. De la même manière, les informations financières périodiques jouent également un rôle crucial pour assurer la transparence, offrir des garanties aux investisseurs et contribuer à la stabilité générale des marchés.

(1) Points 20 et 21 de la conclusion de la présidence du Conseil européen de Lisbonne (25 et 24 mars 2000).

(2) COM (1999) 232 du 11.05.99. Document intitulé «*Mise en œuvre du cadre d'action pour les services financiers: Plan d'action*».

(3) COM (1998) 625 du 28.10.98. Communication intitulée «*Services financiers: Itabore au cadre d'action*».

(4) SEC (1998) 552 final du 31.03.98. Communication intitulée «*Capital risque: Une clé pour la création d'emplois dans l'Union européenne*».

EVOLUTION INTERNATIONALE EN MATIERE DE COMPTABILITE

4. Dans l'Union européenne, tant les normes d'information financière qui sont appliquées que les interprétations qui en sont faites présentent actuellement une grande diversité, qui repose sur des traditions propres aux États membres. A moins qu'une réforme ne soit entreprise, ces incohérences – souvent très pénalisantes – se perpétueront. Les normes d'information financière en Europe resteront distinctes, ce qui freinera le développement d'un marché des capitaux unique, profond et liquide dans l'Union.
5. La normalisation comptable évolue elle aussi très rapidement. De fortes pressions se manifestent en faveur d'une convergence des normes comptables, ce qui renforce l'importance de la normalisation internationale et encourage, de ce fait, les instances nationales de normalisation à coopérer plus étroitement. La «*Nouvelle stratégie comptable*» de la Commission⁽¹⁾ visait principalement à faciliter l'accès des sociétés européennes de dimension mondiale aux marchés internationaux des capitaux en préconisant l'usage des normes comptables internationales (IAS). La Commission a soutenu les efforts de l'International Accounting Standards Committee (IASC) et de l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) en vue de créer un corps unique de normes d'information financière utilisables dans le monde entier à des fins d'inscription à la cote. La série de normes de base prévues dans l'accord entre l'IASC et l'OICV est maintenant complète. Le 17 mai 2000, l'OICV a annoncé qu'elle avait achevé l'examen des normes IAS et qu'elle recommandait à ses membres d'autoriser les émetteurs internationaux à utiliser ces normes dans l'élaboration de leurs états financiers pour leurs opérations transnationales d'offre publique de titres et de demande de cotation.
6. Récemment, des évolutions majeures sont également intervenues au sein même de l'IASC. Sa nouvelle structure organisationnelle devrait être opérationnelle dès l'année prochaine, et est animée de la ferme volonté de faire des normes IAS un ensemble exhaustif de normes comptables de la plus haute qualité, destinées à être utilisées sur les marchés de capitaux du monde entier.

LA STRATEGIE DE L'UNION EUROPEENNE

7. La présente Communication précise les vues de la Commission sur les grandes lignes de ce que devrait être la future approche de l'Union en matière d'information financière. La Commission recherche un large accord politique sur cette approche, de manière à pouvoir élaborer des propositions visant à mettre en œuvre cette stratégie dès la fin de cette année. Son objectif premier – à l'aune duquel le succès pourra être mesuré – est de parvenir à ce que les valeurs mobilières puissent être négociées sur les marchés financiers européens et internationaux sur la base d'un corps unique de règles d'information financière. Il est également impératif que cette stratégie s'inspire étroitement des meilleures pratiques internationales.

(1) COM (1995) du 14.11.95, Communication intitulée «*Harmonisation comptable: une nouvelle stratégie vis-à-vis de l'harmonisation internationale*».

8. Le souci d'assurer des pratiques d'information financière saines reste au cœur de l'approche de la Commission. La fourniture en temps utile d'informations pertinentes, fiables et comparables sur les performances et la situation financière d'une entreprise continue à revêtir une importance cruciale pour la sauvegarde des intérêts des investisseurs, des créanciers et des autres parties prenantes et pour garantir des conditions de concurrence égales. L'ensemble du système d'information du marché repose sur les états financiers. Ces derniers constituent un lien vital entre émetteurs et investisseurs et sont donc un élément essentiel pour assurer le degré élevé de comparabilité qui est indispensable au marché des valeurs mobilières de l'Union. Les normes comptables approuvées doivent être correctement appliquées et respectées pour assurer l'efficacité des marchés. Le respect des normes comptables doit être assuré de manière équivalente dans l'ensemble de l'UE et le reste du monde. Des recommandations officielles doivent apporter une réponse aux questions concrètes rencontrées dans l'élaboration des rapports financiers.

L'INFORMATION FINANCIERE DANS L'UNION

9. Les directives comptables demeurent à la base des règles comptables appliquées par les sociétés à responsabilité limitée de l'Union. Or, ces directives ne répondent plus aux besoins des sociétés souhaitant lever des capitaux à l'échelle paneuropéenne ou internationale. Ceci vient du fait que pour les sociétés cotées, tant les investisseurs que les autorités de surveillance recherchent la transparence et une meilleure comparabilité des états financiers, ainsi que des règles plus contraignantes en matière de divulgation d'informations.
10. La diversité des approches comptables qui prévaut actuellement dans l'Union est une conséquence des nombreuses options offertes par les directives et de l'intensité variable des efforts faits pour garantir la mise en œuvre selon les Etats membres. L'adaptation des états financiers pour tenir compte des particularités nationales en matière juridique et fiscale pouvait se justifier à une époque où les investisseurs et autres parties prenantes étaient en général de la même nationalité que la société, mais aujourd'hui les titres d'une société donnée sont détenus de plus en plus souvent par des groupes d'investisseurs aux nationalités diversifiées. Or, les investisseurs d'un autre Etat membre sont pénalisés s'ils ont à interpréter ou à déchiffrer des états financiers élaborés conformément aux conventions locales du pays dans lequel la société a son siège.
11. La législation communautaire fait également l'impasse sur de nombreuses questions comptables, ce qui autorise, par défaut, des spécifications nationales divergentes. Les autorités nationales peuvent également autoriser les sociétés à élaborer leurs comptes sur la base de référentiels comptables acceptés internationalement (IAS ou US-GAAP – Generally Accepted Accounting Principles – aux Etats-Unis), sous réserve qu'ils soient compatibles avec les directives comptables. Il n'est pas rare que des sociétés différentes fournissent l'information financière selon des normes comptables différentes au sein d'un même Etat membre, voire sur une même place boursière. Cette coexistence de cadres différents pour l'information financière est à la fois coûteuse et source de confusion. Dans de telles conditions, il devient plus difficile d'assurer de manière efficace la surveillance des sociétés cotées et le respect des normes d'information financière qu'elles utilisent. La comparabilité des comptes n'étant pas assurée, les investisseurs manquent d'informations essentielles. Cette situa-

tion fait également obstacle aux transactions transfrontalières. Au total, la conséquence en est une segmentation du marché qui, dans un environnement mondial très concurrentiel, pénalise fortement les marchés de valeurs mobilières de l'Union.

12. Du fait de l'accélération générale de la vie des affaires, le besoin d'un cadre législatif plus dynamique et flexible en matière d'information financière se fait de plus en plus pressant. Les lourds processus législatifs de l'Union devront être revus en détail pour faire en sorte qu'ils soient à la hauteur des défis du marché⁽¹⁾. Il convient donc de réfléchir aux moyens permettant d'assurer la transition entre les directives communautaires – un instrument rigide et parfois excessivement prescriptif – et un système d'information financière plus efficace et flexible, mieux adapté aux besoins des marchés de valeurs mobilières.

LA NOUVELLE MARCHÉ A SUIVRE

Un corps unique de normes d'information financière

13. Le Conseil européen de Lisbonne s'est fixé pour objectif de parvenir à un marché des services financiers pleinement intégré dès 2005. En guise de première étape, il convient d'assurer la comparabilité des informations financières fournies. Les normes comptables choisies doivent satisfaire aux besoins des investisseurs et être compatibles avec les évolutions au niveau international. Il est primordial que les sociétés cotées de l'Union puissent disposer d'un cadre d'information financière reconnu internationalement.
14. Deux des cadres d'information financière actuellement utilisés dans l'Union reposent sur des normes reconnues internationalement: US GAAP et IAS⁽²⁾. Dans les deux cas, il s'agit de systèmes d'information financière orientés vers les besoins des investisseurs, et qui assurent en général des niveaux équivalents de protection des investisseurs. En pratique, on relève toutefois de nombreuses différences entre les obligations concrètes d'information des deux systèmes.
15. Bien qu'on puisse envisager de laisser aux forces du marché le soin de déterminer quel est le corps de normes d'information financière le plus adapté, cela risquerait de prolonger inutilement la durée de la compétition entre les deux corps de normes. Pendant cette période de transition, les coûts ne seraient pas réduits ni la transparence améliorée. De tels débats pourraient également compromettre la réalisation de l'objectif que s'est fixé le Conseil européen de Lisbonne, qui est de parvenir à une plus grande comparabilité des états financiers dans toute l'Union dès 2005. Dans son document de 1995 définissant sa stratégie comptable, la Commission avait exprimé sa préférence pour les normes IAS et préconisé l'adoption de ce corps de règles par les sociétés de l'Union souhaitant lever des capitaux à l'échelle internationale.

(1) COM (1999) 232 du 11.05.99. Communication intitulée «*Mis en œuvre de cadre d'action pour les services financiers: Plan d'action*». Dans sa section IV, il est souligné que les solutions communautaires doivent offrir un degré de souplesse suffisant pour ne pas être rendues immédiatement obsolètes par l'évolution rapide des marchés. Cet objectif est compromis par la longueur des délais nécessaires pour parvenir à un accord formel sur des solutions législatives.

(2) En 1998, 210 sociétés de l'UE établissaient leurs états financiers conformément aux normes IAS et 235 conformément aux normes US GAAP. Selon les statistiques les plus récentes publiées par IASB, 275 sociétés de l'UE utilisent aujourd'hui les normes IAS.

nale ou paneuropéenne. Depuis lors, l'IASB s'est engagé dans un processus de révision graduel, mais approfondi, de ses normes. Les normes IAS fournissent déjà un corps de règles exhaustif et conceptuellement solide pour l'information financière, qui devrait correspondre aux besoins de la communauté internationale des affaires. Les normes IAS ont aussi l'avantage évident d'avoir été élaborées dans une perspective internationale, contrairement aux normes US GAAP taillées sur mesure pour l'environnement américain. Par ailleurs, l'ensemble que forment les normes US GAAP apparaît comme très volumineux et fondé sur des règles et des interprétations extrêmement détaillées. L'application de ces normes dans l'Union suppose un effort d'éducation et de formation considérable. La généralisation de leur application aux États-Unis s'explique dans une large mesure par les pouvoirs forts dont dispose la US Securities and Exchange Commission en matière de régulation et de sanction. Enfin, l'Union européenne n'a bien entendu aucun moyen d'influencer l'élaboration des US GAAP.

Utilisation des normes IAS – le champ d'application

16. La Commission propose que toutes les sociétés de l'Union cotées sur un marché réglementé⁽¹⁾ (leur nombre est estimé à environ 6 700) soient tenues d'élaborer leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS. Au terme d'un délai de deux années, cette obligation serait étendue à toutes les sociétés établissant un prospectus d'offre publique⁽²⁾ conformément à la directive relative aux prospectus⁽³⁾. Par ailleurs, les sociétés non cotées qui envisagent de procéder ultérieurement à une introduction en bourse de leurs titres peuvent également souhaiter utiliser les normes IAS. La Commission proposera dès lors de donner aux États membres la possibilité d'imposer aux sociétés non cotées (ou de leur permettre) de publier leurs états financiers conformément aux mêmes normes que les sociétés cotées. En ce qui concerne plus particulièrement l'ensemble des établissements financiers et des sociétés d'assurance non cotés, les États membres pourraient juger souhaitable de leur étendre l'obligation d'appliquer les normes IAS afin de faciliter les comparaisons au niveau de la totalité du secteur et d'assurer l'efficacité de la surveillance prudentielle⁽⁴⁾.
17. L'obligation d'utiliser les normes IAS portera sur les comptes consolidés des sociétés cotées. En ce qui concerne les comptes individuels prévus par les législations nationales, les dispositions légales et fiscales locales pourraient rendre l'usage des normes IAS peu approprié voire non pertinent. Chaque fois que possible, les États membres

(1) Au sens de l'article 1^{er}, point 13, de la directive (93/22/CEE) du Conseil du 10 mai 1993 concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières (JO L 141 du 11.06.1993, p. 27).

(2) Directive du Conseil du 17 avril 1989 (89/298/CEE, JO L 124 du 05.05.89, p. 8), portant coordination des conditions d'établissement, de contrôle et de diffusion du prospectus à publier en cas d'offres publiques de valeurs mobilières.

(3) Directive du Conseil du 17 mars 1980 (80/390/CEE, JO L 100 du 17.04.80, p. 1), portant coordination des conditions d'établissement, de contrôle et de diffusion du prospectus à publier pour l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de valeurs.

(4) La proposition de la Commission n'aborde pas les questions prudentielles, ni le contenu spécifique des informations requises par les autorités de surveillance. Cependant, l'application de la proposition ne devrait pas déboucher sur un assouplissement des obligations prudentielles imposées aux établissements réglementés.

devront néanmoins encourager, voire exiger, l'utilisation des normes IAS dans les comptes individuels. Cela permettrait de faciliter l'élaboration ultérieure des comptes consolidés.

Prospectus de référence («Shelf-registration»)

18. La Commission évalue actuellement s'il est souhaitable d'associer l'approche décrite ci-dessus à ses prochaines initiatives visant à moderniser les directives en vigueur relatives au prospectus⁽¹⁾. A cet égard, il est notamment envisagé de généraliser le système de la «shelf-registration» (prospectus de référence) pour les émetteurs de titres de l'Union. Il s'agit d'un mécanisme reposant fondamentalement sur un «*abstract of reference*» (complété par un deuxième document, la «*various notes*») qui est enregistré auprès des autorités nationales compétentes. L'objectif de la «shelf-registration» est de faciliter l'accès aux marchés des autres Etats membres grâce à un système d'enregistrement commun basé sur des informations de marché comparables, y compris au niveau de l'information financière. Si le système pouvait reposer sur un corps de normes comptables internationales transparentes gouvernant l'établissement des états financiers, cela permettrait non seulement de simplifier les procédures pour les sociétés concernées, mais aussi de renforcer le dynamisme du marché dans l'ensemble des marchés financiers européens.

LES INFRASTRUCTURES REQUISES PAR LA NOUVELLE STRATEGIE COMPTABLE

19. Cette stratégie devra pleinement tenir compte des intérêts défendus par les autorités publiques. Il n'est pas concevable que l'Union européenne délègue à une instance extérieure non gouvernementale le pouvoir de définir les obligations d'information financière auxquelles seront soumises les sociétés cotées de l'Union. Au niveau national, les autorités compétentes peuvent déléguer l'élaboration des normes comptables à un organisme national de normalisation dont elles ont elles-mêmes établi la structure de fonctionnement. Pour assurer la sécurité juridique des utilisateurs des normes IAS au sein de l'Union européenne, les normes internationales devront être intégrées au cadre législatif de l'Union en matière d'information financière. Les autorités de l'Union doivent disposer d'un droit de regard sur l'élaboration de la réglementation et pouvoir prendre les mesures nécessaires face à tout problème ou déficience sérieux présentés par les normes IAS.

Exercice du droit de regard

20. Pour que ce droit de regard des autorités publiques puisse être exercé, il convient de mettre en place un mécanisme communautaire d'approbation. Le rôle de ce mécanisme ne sera pas de reformuler ou de remplacer les normes IAS, mais de superviser l'adoption des nouvelles normes et interprétations, en n'intervenant que lorsqu'elles contiennent des déficiences sérieuses ou ne semblent pas adaptées aux caractéristiques propres à l'environnement de l'UE. Les normes IAS utilisées dans l'Union seront donc les normes telles qu'approuvées par ce mécanisme.

(1) Cf. plan d'action sur les services financiers, COM(1999) 252 du 11.04.99.

21. La fonction principale du mécanisme serait de confirmer que les normes IAS sont pleinement compatibles avec l'approche globale de l'Union, c'est-à-dire de vérifier qu'elles sont conformes aux directives comptables de l'Union et fournissent une base appropriée pour la fourniture d'information financière par les sociétés cotées de l'UE. Il serait cependant présumé que les normes IAS satisfont à ces critères – le rôle du mécanisme serait de confirmer que cette présomption est fondée.
22. Le mécanisme d'approbation devrait être doté d'une structure à deux étages – un niveau politique et un niveau technique – pour garantir un droit de regard suffisant des autorités publiques de l'Union. La Commission présentera une proposition sur la structure et les aspects institutionnels de ce mécanisme d'approbation à deux niveaux dans le courant de cette année. La proposition accordera une attention particulière au statut juridique, aux pouvoirs et à la composition détaillée du mécanisme, ainsi qu'à la participation éventuelle des autorités chargées de la surveillance en matière de valeurs mobilières. Le niveau technique devra être placé sous un contrôle organisé au niveau politique. Ce contrôle sera fondé sur des dispositions institutionnelles communautaires appropriées, arrêtées conformément aux règles de comitologie. **Au niveau technique**, un groupe d'experts hautement qualifiés devra être constitué. Ils seront sélectionnés sur la base de leur connaissance des exigences communautaires et internationales en matière d'information financière. En outre, la formation de groupes ad hoc spécialisés pourrait s'avérer nécessaire pour traiter de questions particulièrement complexes ou pour examiner des normes susceptibles d'avoir un impact important sur certaines questions prudentielles et de surveillance (en particulier à l'égard des banques, des autres établissements financiers et des compagnies d'assurance). Leur rôle sera non seulement d'analyser en détail les normes IAS, mais également d'apporter leur contribution à toutes les étapes du processus d'élaboration des normes de l'IASB, en particulier lors des phases initiales.
23. Le mécanisme d'approbation aura pour mission de veiller à ce que les normes IAS soient concrètement applicables dans le contexte de l'Union. Il devra en particulier apprécier s'il y a lieu de prévoir des recommandations de mise en œuvre spécifiques pour assurer que les normes seront effectivement appliquées de manière uniforme et cohérente. Le but recherché n'est pas de procéder à un réexamen des interprétations générales des normes IAS: cette fonction est déjà assurée par le Standing Interpretations Committee (SIC) de l'IASB. L'objectif doit être d'établir un dialogue constructif, ciblé et permanent avec l'IASB, et en particulier avec le SIC, lorsque des recommandations de mise en œuvre semblent nécessaires. Cette tâche exigera de mettre en place une coordination avec les organismes de normalisation nationaux et, plus particulièrement, avec les autorités prudentielles des marchés de valeurs mobilières.
24. Le mécanisme d'approbation confirmera les dates à partir desquelles les nouvelles normes IAS s'appliqueront dans l'Union. Il pourra conclure que des informations complémentaires doivent être divulguées ou que certaines options prévues dans une norme particulière ne sont pas conformes aux directives comptables de l'Union. Le mécanisme indiquerait à la Commission dans quelle mesure une modification des directives est jugée souhaitable à la lumière des évolutions internationales dans le domaine comptable.
25. Les objections aux normes IAS – elles seront a priori peu fréquentes – devront être étayées et rendues publiques. Toute recommandation formulée au niveau technique concernant une norme IAS donnée devra être ratifiée au niveau politique. Pour éviter que de telles situations ne se produisent, les doutes concernant toute norme IAS

en cours d'élaboration devront être exprimés au stade le plus précoce possible des travaux de l'IASC. En fait, l'Union aura intérêt à développer une coordination interne à tous les stades du processus d'élaboration des normes IAS, ne serait-ce que pour préserver son influence dans les discussions. Le mécanisme d'approbation pourra utilement contribuer à coordonner la position européenne dans le cadre des travaux de l'IASC.

Cadre destiné à assurer l'application rigoureuse des normes comptables

26. Le respect effectif des normes comptables sera grandement facilité, en particulier au niveau des marchés de valeurs mobilières, si elle peut s'appuyer sur des normes comptables internationales plus claires et sur une plus grande comparabilité des obligations d'information financière des sociétés cotées. Cependant, seules des normes IAS mise en œuvre de manière adéquate et rigoureuse permettront d'améliorer le fonctionnement du marché des valeurs mobilières de l'Union. Un cadre destiné à assurer l'application rigoureuse des normes comprend une succession d'éléments: 1) des normes comptables claires; 2) la publication à temps d'interprétations et de recommandations de mise en œuvre; 3) un contrôle légal des comptes; 4) une surveillance par les autorités compétentes; et 5) des sanctions effectives. La protection des investisseurs et des créanciers ne sera adéquate que si chacun de ces niveaux fonctionne efficacement car la solidité du système sera celle de son maillon le plus faible.
27. Pour que cette structure engendre une information financière de qualité élevée, la fonction de contrôle légal des comptes, qui vise à garantir une application adéquate des normes comptables, devra satisfaire à des critères exigeants de manière uniforme partout dans l'Union. Pour ce faire, il est urgent de définir des standards pour le contrôle légal des comptes, de développer des normes d'éthique professionnelle et de mettre en place des systèmes d'assurance-qualité efficaces pour la fonction de contrôle légal des comptes. La Commission publiera une recommandation sur l'assurance-qualité dans le domaine du contrôle légal. Le comité de l'UE chargé des questions de contrôle légal des comptes entreprendra également des travaux visant à déterminer une approche commune en matière de normes d'audit et d'éthique professionnelle.
28. Les autorités de surveillance en matière de valeurs mobilières jouent aussi un rôle essentiel pour assurer que les entreprises cotées s'acquittent pleinement de leurs obligations d'information financière. Ces autorités ont d'évidence tout intérêt à veiller à ce que les normes comptables soient appliquées de manière précise et cohérente sur les marchés de valeurs mobilières dont elles assurent la surveillance. Sur les marchés de valeurs mobilières de l'Union, les autorités de régulation doivent s'impliquer activement dans les questions relatives aux moyens de faire respecter les normes comptables. La Commission compte en particulier sur les instances prudentielles des marchés de valeurs mobilières de l'Union (par l'intermédiaire du FESCO – Forum of European Securities Commissions) pour élaborer et appliquer une approche commune pour assurer le respect des normes. Une telle approche permettrait d'assurer l'égalité des conditions de concurrence et de réduire les risques d'arbitrage réglementaire. L'adoption, par les autorités de surveillance des marchés de valeurs mobilières, de pratiques d'évaluation par les pairs pourrait contribuer utilement à progresser vers une approche commune.

MISE EN ŒUVRE, CALENDRIER ET PERIODE DE TRANSITION

29. Avant la fin de l'an 2000, la Commission présentera une proposition visant à introduire l'obligation, pour toutes les sociétés cotées de l'Union, d'élaborer les informations financières qu'elles fournissent conformément aux normes IAS (approuvées) et prévoyant la possibilité, pour les Etats membres, de permettre (ou d'imposer) aux sociétés non cotées l'utilisation des normes IAS. Cette proposition définira également les règles de base du mécanisme d'approbation, les modalités de la transition, ainsi que le calendrier de mise en œuvre, et contiendra une clause de révision pour permettre une évaluation de l'approche adoptée.
30. La Commission estime qu'il convient de prévoir une période de transition pour l'application des normes IAS dans le délai (2005) qu'a fixé le Conseil européen de Lisbonne pour la mise en œuvre complète du plan d'action pour les services financiers. Pour permettre la transposition de la législation en droit national et laisser aux sociétés cotées le temps de s'adapter au nouveau coeps de règles, la Commission limitera la durée de cette période de transition, qui prendra effet à compter de la mise en œuvre de la proposition législative initiale, de sorte qu'à partir de 2005 au plus tard, toutes les sociétés cotées élaborent leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS. Au cours de cette période de transition, les Etats membres auront la possibilité de décider quelles sociétés cotées pourraient (ou devraient) utiliser les normes IAS avant la date limite pour la transposition intégrale. La Commission considère que, cinq ans après l'adoption de la proposition, les dispositions, procédures et mécanismes qu'elle prévoit devront être réexaminés à la lumière de l'expérience nationale, européenne et internationale. La Commission mesurera alors les progrès réalisés.
31. Dans l'Union, un certain nombre de grandes entreprises utilisent les normes US GAAP, le plus souvent parce qu'elles sont cotées sur les marchés des capitaux américains ou parce qu'elles opèrent dans des secteurs pour lesquels l'IASC n'a pas encore publié de normes sectorielles équivalentes. Les Etats membres pourraient permettre l'usage des normes US GAAP au cours de tout ou partie de la période de transition.
32. Avant la fin de l'an 2001, la Commission introduira des propositions visant à moderniser les directives comptables communautaires, qui demeureront à la base des obligations en matière d'information financière de toutes les sociétés à responsabilité limitée de l'Union. Cette modernisation des directives comptables devrait réduire les risques de conflit avec les normes IAS et mettre les directives en accord avec l'évolution récente des pratiques comptables. Cela sera tout particulièrement le cas dans les domaines où les nouveaux développements technologiques exigent une adaptation des méthodes comptables traditionnelles, par exemple au niveau de la prise en compte et de l'évaluation des actifs incorporels. La Commission recherchera l'avis des comités consultatifs compétents afin d'apprécier si les nouvelles technologies de communication et d'information, Internet en particulier, ont un impact sur la fourniture d'information financière et justifient une initiative législative.

CONCLUSION

Le Conseil européen de Lisbonne a demandé que des actions soient entreprises pour améliorer la comparabilité des états financiers des sociétés. La présente communication de la

Commission propose de nouvelles orientations visant à atteindre cet objectif. La Commission invite le Parlement européen, le Conseil, le Comité économique et social et le Comité des régions à souscrire d'urgence à l'approche décrite dans la présente communication.

