

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Créé par la loi du 22 juillet 1953

—  
rue d'Arenberg 13

1000 Bruxelles

---

# Rapport annuel

# 2001

---

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 2001.

Institut des Reviseurs d'Entreprises  
rue d'Arenberg 13 • 1000 Bruxelles  
Tél.: 02/512.51.36 • Fax: 02/512.78.86  
E-mail: [info@ibr-ire.be](mailto:info@ibr-ire.be)  
Internet: [www.accountancy.be](http://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>	Ludo SWOLFS (2001-2004)
<i>Vice-Président :</i>	André KILESSÉ (2001-2004)
<i>Membres d'expression française :</i>	Pierre ANCIAUX (2001-2004) Michel DE WOLF, <i>Secrétaire</i> (2001-2004) Hugues FRONVILLE (1999-2002) Georges HEPNER (1999-2002) Bernard DE GRAND RY (2001-2004) Raynald VERMOESEN (2001-2004)
<i>Membres d'expression néerlandaise :</i>	Pierre P. BERGER, <i>Secrétaire-Trésorier</i> (2001-2004) Boudewijn CALLENS (1999-2002) Luc DE PUYSELEIR (2001-2004) Dirk SMETS (2001-2004) Pierre SYENACKERS (2001-2004) Hugo VAN PASSEL (2001-2004)



## COMITE EXECUTIF

Le Conseil a confié la gestion journalière à un Comité Exécutif composé du Président Ludo SWOLFS, du Vice-Président André KILESSÉ et des Secrétaires Messieurs Pierre P. BERGER, Trésorier, et Michel DE WOLF.



## COMMISSAIRES

Monsieur Jan DE BOM VAN DRIESSCHE et Madame Josiane VAN INGELGOM

## SERVICES ADMINISTRATIFS

<i>Secrétaire général :</i>	DAVID SZAFRAN
<i>Conseiller :</i>	CHDROK CHICHAH
<i>Responsable Etudes et Formation :</i>	CLAUDIO BALESTRA
<i>Attaché Formation :</i>	NICOLAS HOTTLET
<i>Directeur Administration :</i>	ERIC VAN MEENSEL
<i>Conseiller :</i>	JOCHEN COLLIER
<i>Directeur juridique :</i>	VEERLE VAN DE WALLE
<i>Responsable Stage :</i>	OLIVIER COSTA
<i>Conseiller juridique :</i>	ERWIN VANDERSTAPPEN
<i>Conseiller Surveillance :</i>	LUDWIG POLFLIET



## COMMISSION D'APPEL

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

### A. Chambre d'expression française

#### *Membres effectifs*

#### *Membres suppléants*

#### *Présidents*

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 N.  
(1997-2003) - Juge honoraire au  
Tribunal de Travail de Bruxelles

*Membres Reviseurs d'entreprises*

Baudouin THEUNISSEN (2000-2006)	Jean-Maurice PIRLOT (2000-2006)
Paul COMHAIRE (2000-2006)	Michel VANDOOREN (2001-2007)

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'Antwerpen	Luc DE DECKER (1997-2003) Vice-Président au Tribunal de Commerce d'Antwerpen
Edouard NUYS (1997-2003) Président des Tribunaux de Travail de Kortrijk, Ieper et Veurne	Lionel DELPORTE (1997-2003) Vice-Président des Tribunaux de Travail de Kortrijk, Ieper et Veurne

*Membres Reviseurs d'entreprises*

Daniël VAN WOENSEL (1997-2005)	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*

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

#### *Membres suppléants*

#### *Présidents*

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

#### *Membres Réviseurs d'entreprises*

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

Henri LEMBERGER (1997-2001)  
Joseph DELFORGE (1997-2003)

### B. Chambre d'expression néerlandaise

#### *Membres effectifs*

Michel HANDSCHOEWERKER  
(1997-2003) - Président  
des Tribunaux de Commerce  
de Kortrijk, Ieper et Veurne

#### *Membres suppléants*

#### *Présidents*

N.

#### *Membres Réviseurs d'entreprises*

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

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

# TABLE DES MATIERES

Faits marquants .....	13
Liste des abréviations .....	23

## 1<sup>ère</sup> partie

### EVOLUTION DU CADRE DE L'ACTIVITE DES REVISEURS

<b>I. LA PROFESSION</b>	
1. ORGANISATION DE L'IRE .....	27
1.1. Structure interne .....	27
1.2. Déménagement du siège de l'IRE .....	28
1.3. Activités du «helpdesk» .....	28
2. EVOLUTION DES PROFESSIONS ECONOMIQUES .....	31
2.1. Conseil Supérieur des Professions Economiques .....	31
2.2. IEC – Rapprochement de l'accès à la profession .....	35
3. QUESTIONS ETHIQUES – INDÉPENDANCE .....	36
3.1. Code éthique de l'IFAC .....	36
3.2. <i>Commissie en Aanklag</i> de la Commission européenne .....	37
3.3. En Belgique .....	39
4. ACCÈS À LA PROFESSION .....	48
4.1. Reconnaissance mutuelle pour un ressortissant belge ayant une qualification équivalente à l'étranger .....	48
4.2. Accords de Bologne .....	49
4.3. Exercice d'activités de stage par un stagiaire via une société .....	49
4.4. L'initiative SLIM .....	51
5. SOCIÉTÉS DE RÉVISION .....	52
5.1. Omission de la liste des membres à défaut d'un associé réviseur d'entreprises .....	52
5.2. Dossier incomplet – Refus d'inscription .....	53
5.3. Limitation de la durée d'une société .....	54
5.4. Dénomination des sociétés de révision .....	54
5.5. Souscription d'une police d'assurance par les sociétés unipersonnelles .....	55
6. SURVEILLANCE .....	56
6.1. Commission de surveillance .....	56
6.2. Compétences de la Commission de surveillance .....	59
7. CONTRÔLE DE QUALITÉ .....	59
7.1. Proposition de nouvelle norme relative au contrôle de qualité .....	59
7.2. Compétences de la Commission de contrôle de qualité .....	61
8. OMISSION TEMPORAIRE DU TABLEAU DES MEMBRES ET/OU DÉMISSION .....	61
8.1. Omission temporaire du tableau des membres .....	62
8.2. Démission tardive .....	63

9.	BASE DE CALCUL DE LA COTISATION VARIABLE .....	64
10.	RETARD DE PAIEMENT DES COTISATIONS DUEES .....	65
11.	CONTRAT D'EMPLOI ENTRE UN ANCIEN AUDITEUR ET LA SOCIÉTÉ AUDITÉE .....	65
12.	SECRET PROFESSIONNEL .....	66
	12.1. Requête du Procureur du Roi .....	66
	12.2. Caramelle .....	67
<b>II. DROIT COMPTABLE</b>		
1.	HARMONISATION COMPTABLE: ASPECTS INTERNATIONAUX, EUROPÉENS ET NATIONAUX .....	69
	1.1. Aspects internationaux .....	69
	1.1.1. Changement de terminologie des normes IAS .....	69
	1.1.2. Publication de la norme IAS 41 .....	70
	1.1.3. Publication de nouvelles interprétations du SIC .....	70
	1.1.4. Consultation publique d'un projet de préface aux normes IFRS .....	71
	1.1.5. Rencontre entre l'IASB et les normalisateurs comptables nationaux ayant un correspondant auprès de l'IASB .....	71
	1.1.6. Projets de l'IASB .....	71
	1.2. Aspects européens .....	71
	1.2.1. Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil du 15 février 2001 sur l'application des normes comptables internationales .....	71
	1.2.2. Avis du Comité économique et social .....	83
	1.2.3. Directive européenne sur la <i>Fair value</i> .....	85
	1.2.4. Evolutions récentes au niveau européen .....	87
	1.3. Aspects nationaux .....	89
	1.3.1. Nouvelle Commission de l'IRE .....	89
	1.3.2. Activités de la CNC .....	89
	1.3.3. Avis du Conseil central de l'économie sur les IAS .....	94
	1.3.4. Actes du Forum 2000 du révisoriat – L'internationalisation de la profession: les normes comptables internationales .....	97
2.	COMPTABILITÉ PROVINCIALE .....	98
<b>III. CONSEIL D'ENTREPRISE</b>		
1.	ARRÊTÉ ROYAL DU 31 JANVIER 2001 .....	99
2.	ENQUÊTE DE LA CSC RELATIVE À LA DÉCISION DE RÉVISER D'ENTREPRISES .....	99
<b>IV. REVISION ET DROIT DES SOCIÉTÉS</b>		
1.	TRAVAUX DE LA COMMISSION JURIDIQUE .....	103
	1.1. Décharge aux commissaires .....	103
	1.2. Présence du commissaire lors de l'assemblée générale – représentation par procuration .....	104
	1.3. Critères relatifs à la désignation du commissaire .....	106
	1.4. Communication et utilisation de messages électroniques par le commissaire .....	113
	1.5. Décharge aux commissaires dans le cadre de la liquidation .....	114
	1.6. Exercice d'un mandat d'administrateur par un réviseur d'entreprises .....	116

2.	NOUVELLES NORMES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE DE L'APPORT EN NATURE ET DU QUASI-APPORT .....	116
3.	CONDITIONS EN MATIÈRE DE CAPITAL À LA MISE EN PASSAGE À L'EURO .....	119
4.	PROJET DE LOI ASBL .....	121
4.1.	Généralités .....	121
4.2.	Obligations comptables .....	121
4.3.	Position du Conseil .....	124
5.	LOI DU 22 MAI 2001 RELATIVE À LA PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS .....	124
5.1.	Contexte législatif .....	124
5.2.	Lignes de force de la loi du 22 mai 2001 .....	125
5.3.	Rôle du professionnel dans le cadre de la loi du 22 mai 2001 .....	127
6.	CIRCULAIRE DE LA COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIÈRE DU 19 DÉCEMBRE 2000 RELATIVE À LA «MISION D'EXPERT INDÉPENDANT DANS LE CADRE D'UNE OFFRE DE REPRISE» .....	128
7.	APPLICABILITÉ DE LA LÉGISLATION SUR LES MARCHÉS PUBLICS AU MANDAT DU COMMISSAIRE .....	129
8.	LA SOCIÉTÉ EUROPÉENNE .....	132
8.1.	Cadre légal .....	132
8.2.	Établissement des comptes annuels .....	134
8.3.	Position du Conseil .....	134
9.	APPORTS D'UNIVERSALITÉS DE BIENS OU DE BRANCHES D'ACTIVITÉS .....	134
10.	REVOCATION ILLÉGITIME D'UN COMMISSAIRE .....	135
10.1.	Faits et énoncé du problème .....	136
10.2.	Décision de la Cour .....	136
10.3.	Position du Conseil .....	137
11.	MODIFICATIONS DES LOIS SUR LE CONCORDAT JUDICIAIRE ET LA FAILLITE .....	138
11.1.	Concordat judiciaire: proposition de loi du 22 décembre 2000 .....	138
11.2.	Projet de loi du 7 mars 2001 modifiant la loi sur les faillites .....	140
11.3.	Position du Conseil .....	141
12.	NORMES D'AUDIT INTERNATIONALES .....	141
 <b>V. MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS</b>		
1.	CONTRÔLE DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES .....	144
1.1.	Généralités .....	144
1.2.	Proposition de modification du règlement d'agrément de la CBF .....	144
1.3.	Circulaire D1 2001/15 du 18 décembre 2001 de la CBF relative à la <i>compliance</i> et adressée aux établissements de crédit .....	145
1.4.	Relation entre les autorités de contrôle des banques et les auditeurs externes .....	147
2.	NOUVELLES INSTRUCTIONS DE LA COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIÈRE CONCERNANT LA MISSION DES REVISEURS AGRÉS AUPRÈS DES SOCIÉTÉS DE BOURSE .....	148
3.	AGRÈMENT OCA .....	151
4.	PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES .....	151
5.	ORGANISATIONS NON-GOUVERNEMENTALES .....	152

6.	TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ICT)	153
6.1.	WebTrust	153
6.2.	XBRL	156
6.3.	Commerce électronique	157
6.4.	Signature électronique	157
6.5.	IT Cosmote de l'IFAC	158
7.	Prix 2001 POUR LE MEILLEUR RAPPORT ENVIRONNEMENTAL	158
8.	RECOURS	158
9.	COOPÉRATION INTERCOMMUNALE EN RÉGION FLAMANDE	159
9.1.	Cadre réglementaire	159
9.2.	Nouvelles formes de coopération intercommunale	160
9.3.	Nouvelles tâches pour le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable	161

## 2<sup>ème</sup> partie

### FONCTIONNEMENT DES INSTITUTIONS

#### I. ORGANES LEGAUX

A.	ASSEMBLÉES GÉNÉRALES	167
1.	Assemblée générale ordinaire des membres	167
2.	Assemblée générale des stagiaires	170
B.	LE CONSEIL ET LE COMITÉ EXÉCUTIF	171
1.	Travaux de Conseil et du Comité exécutif	171
2.	Accès à la profession des personnes physiques	171
3.	Tableau des membres	175
4.	Liste des réviseurs d'entreprises honoraires	181
C.	COMMISSION DE SURVEILLANCE	182
D.	COMMISSION DE CONTRÔLE DE QUALITÉ	187
E.	DISCIPLINE	191
1.	Composition de la Commission de discipline et de la Commission d'appel	191
2.	Dossiers disciplinaires	191
3.	Statistiques	210
F.	COMMISSION DU STAGE	211
1.	Compétences	211
2.	Texte de synthèse relatif à l'accès à la profession	211
3.	Contact avec l'IEEC	213
4.	Travaux de la «Sous-Commission Examen»	213
5.	Approbation des conventions de stage	213
6.	Refus d'agrément d'un maître de stage	213
7.	Réduction et prolongation du stage	214
8.	Modifications en cours de stage	214
9.	Délivrance des certificats de fin de stage	216
10.	Examen d'admission au stage	216

11. Examens de stage .....	217
12. Examen d'aptitude 2001 .....	217
13. Evolution du nombre des stagiaires en 2001 .....	221
14. Remerciements .....	221
15. Association des stagiaires .....	225
16. Réunion avec les professeurs rédigeant et corrigeant les examens d'entrée au stage .....	225
17. Réunion avec les présidents des jurys d'examen d'aptitude .....	226
18. Décisions de jurisprudence de la Commission du stage .....	226
19. Discipline .....	230
<b>II. COMMISSION DES NORMES DE REVISION</b>	
1. COMMISSION DES NORMES DE REVISION .....	232
2. COMMISSION MIXTE MEMBRES PARTICULIERS .....	235
<b>III. COMMISSION JURIDIQUE</b>	
1. COMPOTIEN .....	237
2. AVIS .....	237
2.1. Possibilité pour un commissaire de renoncer à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature .....	237
2.2. Rapport de révision en cas de fusion .....	240
2.3. Conflit d'intérêts: notion de conséquences patrimoniales .....	241
2.4. Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises .....	242
2.5. Procédure d'incorporation des bénéfices en cours d'exercice dans le capital .....	243
2.6. Indexation de la rémunération du commissaire .....	243
2.7. Prise de connaissance des documents de travail du commissaire par le commissaire au sursis .....	244
<b>IV. COMMISSIONS SECTORIELLES</b>	
1. CONTRÔLE DES MUTUALITÉS .....	246
2. CONTRÔLE DES ENTREPRISES D'ASSURANCES .....	247
3. PARTIS POLITIQUES .....	248
4. ÉCOLES SUPÉRIEURES DE LA COMMUNAUTÉ FLAMANDE .....	249
5. COMMISSION PME .....	251
6. CONTRÔLE DES ONG .....	253
7. COMMISSION MIXTE NOTARIAT .....	254
<b>V. RELATIONS EXTERIEURES</b>	
A. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPÉRIEUR DES PROFESSIONS ÉCONOMIQUES .....	255
B. COMITÉ INTER-INSTITUTS .....	256
C. COMITÉ DE CONTACT AVEC LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES .....	257

D. RELATIONS INTERNATIONALES .....	259
1. Commission mixte des relations internationales .....	259
2. IFAC .....	261
3. IASB, anciennement IASC .....	262
4. Fédération des Experts-comptables Européens (FEE).....	264
5. <i>Commissie van Aanzigt van de Commissie européenne</i> .....	265
6. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF) .....	266
7. Groupe de liaison belgo-néerlandais .....	267
8. <i>Transparency International</i> .....	268
VI. FORMATION PERMANENTE .....	
A. COMMISSIONS FORMATION PERMANENTE .....	270
B. FORMATION PERMANENTE POUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES ET LEURS COLLABORATEURS PROFESSIONNELS .....	272
VII. ETUDES ET PUBLICATIONS .....	
1. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES .....	281
1.1. Audit et environnement .....	281
1.2. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand .....	283
2. ACTIVITES DE SERVICES D'ETUDES .....	285
3. PUBLICATIONS .....	286
3.1. Bulletin d'information .....	286
3.2. Code des sociétés .....	286
3.3. Actes du Forum 2000 .....	286
3.4. Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne .....	287
3.5. L'accès à la profession .....	287
3.6. Le Vademecum du réviseur d'entreprises 2001 .....	288
3.7. Autres projets de publication .....	288

### 3<sup>ème</sup> partie ANNEXES

1. Avis du Conseil du 7 décembre 2001 sur l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 135 du Code des sociétés .....	293
2. <i>Amendment to Section 8 of the IFAC Code of Ethics (approved for publication by the IFAC Board in November 2001)</i> .....	317
3. Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports (texte approuvé par le Conseil de l'IRE le 7 décembre 2001) .....	361

## FAITS MARQUANTS

### Remarque préliminaire

L'exercice 2001 a connu de nombreuses évolutions liées aux développements au niveau international, européen et belge.

Concernant l'IRE et ses membres, la structure interne a été renforcée afin d'améliorer la surveillance et le service aux membres au travers d'un helpdesk. Notamment en raison de ce renforcement, le siège de l'IRE a été déménagé dans de nouveaux bâtiments.

Le Conseil de l'IRE a examiné plusieurs évolutions réglementaires réalisées ou préparées en 2001, concernant l'indépendance du commissaire, le contrôle de qualité, les apports en nature, le Code des sociétés, la participation des travailleurs et l'accès à la profession.

D'importantes initiatives ont eu lieu au niveau international et européen, notamment en matière d'harmonisation comptable, de normes d'audit et de normes éthiques, de commerce électronique et de monnaie unique européenne.

### L'IRE et ses membres

#### ► *Structure interne de l'IRE*

Afin de répondre aux besoins de la profession et de tenir compte de l'évolution du contexte dans lequel évolue la profession, le Conseil de l'IRE a décidé de renforcer la structure interne. Les services ainsi renforcés concernent principalement le suivi des questions internationales, le service d'information aux membres (*helpdesk*) avec la participation active de réviseurs d'entreprises, le contrôle de qualité, la surveillance et les services d'information et de documentation.

#### ► *Déménagement du siège de l'IRE*

Dans le contexte du renforcement de la structure interne de l'IRE, et comme annoncé lors de l'assemblée générale du 27 avril 2001, le Conseil a

décidé de déménager le siège de l'IRE. Avec l'aide d'un consultant, le déménagement du siège de l'IRE a eu lieu en décembre 2001 dans les bâtiments entièrement rénovés situés rue d'Arenberg 13 à 1000 Bruxelles. Ces bâtiments ont été conçus en 1909 par l'architecte Victor HORTA.

#### ► *Helpdesk*

Le Conseil de l'IRE a décidé de renforcer le service aux membres en constituant un *helpdesk* au sein de l'Institut. Ce *helpdesk* constitue un centre d'informations, accessible prioritairement aux réviseurs.

Outre le support interne à l'IRE, le *helpdesk* est composé de réviseurs d'entreprises expérimentés, qui ont accepté de se consacrer à ce nouveau service aux membres.

### Evolutions législatives, réglementaires et normatives

#### ► *Indépendance du commissaire*

Les débats relatifs à l'indépendance se sont poursuivis en 2001 à plusieurs niveaux.

Sur le plan international, l'IFAC a approuvé en novembre 2001 la nouvelle section de son Code éthique consacrée à l'indépendance<sup>(1)</sup>. Ceci fait suite aux travaux du Comité éthique de l'IFAC. L'IRE est représenté au Comité éthique de l'IFAC par son Past-Président, M. Jean-François CATS, qui siège comme membre élu de ce Comité.

Les règles relatives à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes des sociétés côtées aux Etats-Unis, adoptées par la SEC le 21 novembre 2000 à l'issue d'une très large consultation publique, sont entrées en vigueur le 5 février 2001.

Sur le plan européen, le *Committee on Auditing* de la Commission européenne a poursuivi ses travaux sur l'indépendance. Un texte a été préparé

---

(1) Disponible sur le site internet [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

en 2001 en vue de l'adoption par la Commission européenne du projet de recommandation sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne. Il est prévu que les travaux se poursuivent début 2002.

La FEE a activement participé aux travaux du *Committee on Auditing* de la Commission européenne. Elle a notamment développé une approche conceptuelle de l'indépendance qui a été retenue par le *Committee on Auditing* lors de l'élaboration de son projet de recommandation sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

En Belgique, le Gouvernement a déposé le 23 avril 2001 un projet de loi dit «corporate governance»<sup>(1)</sup>. Les articles 3 et 4 concernent l'indépendance du commissaire. Le projet prévoit que le commissaire ne peut accepter aucun mandat ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé commissaire, dans les deux ans qui suivent la cessation de son mandat. Il prévoit également que le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque la société qu'il contrôle ou toutes sociétés liées a bénéficié de prestations autres que les missions réservées par la loi au commissaire. Cette interdiction s'étend à toute 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. Le projet prévoit que le Roi peut fixer limitativement les prestations incompatibles avec les règles d'indépendance du commissaire. Le projet prévoit enfin que le rapport du commissaire doit mentionner les prestations effectuées en faveur de la société contrôlée et des sociétés liées à celle-ci.

Le Conseil d'Etat et le Conseil Supérieur des Professions économiques ont émis un avis, respectivement en janvier et février 2001, sur l'avant-projet de loi (version approuvée par le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000). L'IRE a également fait part de son avis, notamment lors

---

(1) Projet de loi portant modification du code des sociétés et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, Doc. Parl., Chambre des Représentants, doc 50, 1211/001, en particulier les articles 3 et 4.

d'une audition de l'IRE du 8 novembre 2001 devant la Commission chargée des questions de droit commercial et de droit économique de la Chambre des Représentants.

Dans son avis, la majorité des membres du Conseil Supérieur des Professions économiques estiment qu'*«en regard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient en effet d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions, autres que celles confiées par la loi au commissaire. Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et international nouveau»* (page 3 de l'avis).

Le Président et le Vice-Président de l'IRE, lors de l'audition du 8 novembre 2001 au Parlement, ont rappelé l'importance des règles en matière d'indépendance pour la profession. Ils ont, au nom du Conseil, notamment défendu l'idée que le projet de loi devait être lié à l'adoption d'un arrêté royal, qui tienne compte de la recommandation européenne en préparation. L'IRE a également défendu l'idée que le champ d'application pouvait être étendu aux filiales belges de la société contrôlée, mais pas à l'ensemble des sociétés liées dans le monde, notamment pour des raisons d'efficacité et de contrôle. Les prestations et honoraires complémentaires devraient être prévus dans le rapport de l'organe de gestion à l'assemblée générale, comme c'est le cas actuellement, et non pas dans le rapport du commissaire, pour des raisons liées au secret professionnel et à la comparabilité des rapports de révision sur le plan international. Enfin, l'IRE a émis l'opinion selon laquelle des dispositions transitoires devaient être prévues.

Le Conseil de l'IRE a par ailleurs émis un avis le 7 décembre 2001 sur un avant-projet d'arrêté royal en matière d'indépendance, qui lui avait été communiqué en octobre 2001. Le Conseil de l'IRE se réjouit du fait que cet avant-projet tienne compte du projet de recommandation européenne en la matière. Cet avis, ainsi que le compte-rendu de l'audition du 8 novembre 2001, sont repris dans le présent rapport annuel. Le Conseil Supérieur des Professions économiques a également communiqué son avis sur l'avant-projet d'arrêté royal le 28 janvier 2002.

### ► *Contrôle de qualité*

La Commission européenne avait émis une recommandation en novembre 2000 sur le contrôle de qualité au sein de l'Union européenne<sup>(1)</sup>. L'IRE est un des précurseurs à avoir mis en place un système de contrôle de qualité (alors dénommé «contrôle confraternel» ou *peer review*) depuis 1984, dans le cadre duquel notamment le contrôlé ne désigne pas librement le contrôleur, contrairement à d'autres pays.

Afin de tenir compte de la recommandation européenne, le Conseil de l'IRE a approuvé en 2001 un projet de nouvelles normes sur le contrôle de qualité<sup>(2)</sup>. Le Conseil de l'IRE a soumis ce projet aux confrères et l'a transmis au Conseil Supérieur des Professions économiques pour avis.

Ces nouvelles normes en préparation ont pour objet d'adapter, sur quelques points, les normes actuelles, en vue d'une conformité totale à la recommandation européenne. Les principales modifications ont trait aux éléments suivants:

- la terminologie («contrôle de qualité»)
- le choix du reviseur chargé de contrôler les missions révisorales auprès d'organisme d'intérêt général (sociétés cotées, banques, assurances, organismes de placement collectif et fonds de pension)
- l'introduction directe d'un dossier auprès des organes disciplinaires via le Conseil de l'IRE
- l'examen du contrôle de qualité interne pour les cabinets de reviseurs d'une certaine taille
- le rapport annuel des activités en matière de contrôle de qualité à l'égard du Conseil Supérieur des Professions économiques.

Parallèlement, le Conseil de l'IRE a renforcé la structure interne de l'IRE pour continuer à assurer le suivi du contrôle de qualité.

(1) *J.O.C.E.*, 31 mars 2001, L 91/91.

(2) Disponible sur le site internet de l'IRE à l'adresse [www.accountancy.be](http://www.accountancy.be)

### ► Normes relatives aux apports en nature

Le Conseil de l'IRE a approuvé en décembre 2001 les nouvelles normes sur les apports en nature et quasi-apports. Ces nouvelles normes entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2002. Elles tiennent compte dans une très large mesure de l'avis du Conseil Supérieur des Professions économiques rendu le 13 octobre 2001.

Les nouvelles normes tiennent compte des développements au niveau européen et à l'étranger, en particuliers les règles d'indépendance mises en place en novembre 2000 par la *Securities and Exchange Commission* aux Etats-Unis et aux règles en préparation dans le projet de recommandation européenne sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes. En vertu de ces dispositions, le commissaire ne peut pas effectuer lui-même une évaluation d'éléments repris dans les comptes de la société qu'il contrôle (il peut par contre émettre un rapport sur une évaluation faite par d'autres). Il ne peut en outre pas se prononcer sur le caractère légitime et équitable (*no fairness opinion*) pour la société dans laquelle il a été désigné commissaire.

### ► Code des sociétés

Le Code des sociétés est entré en vigueur le 6 février 2001, simultanément à son arrêté royal d'exécution du 30 janvier 2001. L'IRE a consacré à ce code des publications destinées à ses membres, notamment au travers d'une version annotée du Code des sociétés et d'articles parus dans le Bulletin d'information de l'IRE. L'IRE a également organisé une journée d'études le 12 octobre 2001 sur le nouveau droit des sociétés.

### ► Participation des travailleurs

La loi du 22 mai 2001 introduit en droit belge les régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés qui les emploient<sup>(1)</sup>. Cette loi complète la loi du 26 mars 1999 qui contient des dispositions relatives aux plans d'options sur actions (*stock options*)<sup>(2)</sup>.

---

(1) *Moniteur belge*, 9 juin 2001.

(2) *Moniteur belge*, 1<sup>er</sup> avril 1999.

La loi du 22 mai 2001 prévoit une taxation forfaitaire calculée sur la valeur de l'action. Pour la détermination de la base imposable, cette loi confie aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables externes la mission d'émettre un avis sur la valeur réelle des actions lorsque celles-ci ne sont pas cotées en bourse. Le Conseil de l'IRE se réjouit de cette nouvelle mission légale confiée à la profession.

#### ► *Accès à la profession*

L'IRE a poursuivi ses contacts avec l'IEC en vue d'organiser notamment un examen d'entrée et une partie du stage en commun. Ceci participe à la volonté de collaboration des deux Instituts, IEC et IRE, dans le respect de la spécialisation de ses membres.

### Quelques évolutions internationales

#### ► *Harmonisation comptable internationale*

Au niveau international, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*) a fait l'objet d'une réforme au 1<sup>er</sup> avril 2001 et se dénomme à présent IASB (*International Accounting Standards Board*). Les nouvelles normes comptables internationales (actuellement les IAS ou *International Accounting Standards*) seront qualifiées IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

La Commission européenne a publié le 13 février 2001 sa proposition de règlement tendant à rendre applicable les IAS aux comptes consolidés des sociétés cotées dans l'Union européenne à partir de 2005<sup>(1)</sup>. Le Parlement européen poursuivra en 2002 les débats relatifs à cette proposition de règlement. Dans ce contexte, le comité technique comptable, EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), a été mis en place en septembre 2001 à l'initiative du secteur privé. Ce Comité a pour objet de suivre le processus de coordination comptable et de remettre un avis sur les normes comptables internationales en vue de leur intégration dans l'environnement juridique européen.

(1) Disponible sur internet à l'adresse: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/fit/company/account/news/index.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/fit/company/account/news/index.htm)

La Commission des Normes Comptables<sup>(1)</sup> et le Conseil Central de l'Economie<sup>(2)</sup> ont émis un avis sur cette proposition de règlement, notamment concernant les options laissées aux Etats membres d'étendre l'application des IAS, de manière facultative ou obligatoire, aux comptes consolidés des sociétés non cotées et aux comptes statutaires des sociétés, cotées ou non.

L'IRE participe activement avec l'IEC et avec les Instituts aux Pays-Bas aux travaux de traduction des IAS vers le néerlandais menés sous la coordination de la Commission des Normes Comptables. Les IAS existent en effet actuellement dans toutes les langues utilisées dans l'Union européenne, à l'exception du néerlandais et du suédois.

Le Conseil des Ministres et le Parlement européen ont en outre adopté le 31 mai 2001 la directive «*fair value*»<sup>(3)</sup>. Cette directive permet notamment d'appliquer la norme IAS 39 relative à l'évaluation des instruments financiers, en permettant l'évaluation à la «*fair value*» (juste valeur) de certains actifs et passifs financiers.

#### ► Normes d'audit internationales

L'assemblée générale de l'IFAC de novembre 2001 a approuvé la réforme de l'IAPC (*International Auditing Practice Committee*), qui établit les normes d'audit internationales (ISA ou *International Standards on Auditing*). L'IAPC portera désormais la dénomination IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). La nouvelle structure est composée notamment de membres externes à la profession.

Par ailleurs, l'IAASB préparera les normes d'audit également dans les matières liées au commerce électronique, à la suite de la suppression en novembre 2001 de l'*IT Committee* de l'IFAC.

(1) Commission des Normes Comptables, «IAS: lignes de force d'une politique belge», mars 2000.

(2) Conseil Central de l'Economie, Avis concernant la volonté européenne de réformer le droit comptable et d'utiliser le référentiel comptable de l'*International Accounting Standards Board*, 17 juillet 2001, disponible sur internet à l'adresse [www.ccecrb.fgov.be](http://www.ccecrb.fgov.be)

(3) Directive 2001/65/CE, *J.O.C.E.* du 27 octobre 2001.

### ► *La société européenne*

Le règlement européen du 8 octobre 2001 prévoit un statut pour la société européenne<sup>(1)</sup>. Ce règlement entrera en vigueur le 8 octobre 2004. Il est complété d'une directive du 8 octobre 2001 en ce qui concerne les travailleurs au sein d'une société européenne<sup>(2)</sup>.

Le règlement européen prévoit l'application du droit de l'Etat membre du siège statutaire de la société européenne en ce qui concerne les règles relatives aux comptes annuels, aux comptes consolidés, au rapport de gestion et au contrôle.

### ► *Commerce électronique*

Le Conseil de l'IRE a participé en 2001 aux travaux en vue de la constitution d'un réseau international, au sein duquel les initiatives des Instituts nationaux pourront être échangées et faire l'objet de licence d'exploitation (par exemple en ce qui concerne WebTrust et SysTrust). Ces travaux seront poursuivis en 2002.

Le Conseil a également accepté de collaborer à la mise en place d'un consortium belge concernant le projet XBRL (*Extended Business Reporting Language*). XBRL constitue une application du langage standard XML qui aura vocation à compléter ou remplacer le langage HTML actuellement utilisé sur internet. XBRL est principalement utilisé dans le cadre de la communication électronique de données financières et comptables.

La loi belge du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification<sup>(3)</sup> transpose en droit belge la directive européenne du 13 décembre 1999 sur la signature électronique.

L'année 2001 a également connu le dépôt, le 30 novembre 2001, du projet de loi belge sur certains aspects juridiques de la société de l'information. Ce projet vise à transposer en Belgique la directive européenne «commerce électronique» et contient des dispositions spécifiques applicables aux professions libérales, en ce compris la profession de réviseurs d'entreprises.

---

(1) Règlement 2157/2001.

(2) Directive 2001/86/CE.

(3) *Mission belge*, 29 septembre 2001.

► *Euro*

Après la fixation des parités monétaires au sein de la zone euro, dès 1999, le passage à l'euro fiduciaire est devenu réalité depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Outre les publications dans le Bulletin d'information, l'IRE a participé à la campagne de sensibilisation mise en place par le Ministre de tutelle, M. Charles PICQUÉ, Ministre de l'Economie et de la Recherche scientifique, chargé de la politique des grandes villes. L'IRE, en qualité de partenaire officiel de la campagne d'information «Euro 2002» de la Banque Centrale Européenne, a également continué à participer au Programme de Partenariat Euro 2002 «Unissons nos forces pour l'euro» mis en place par la Banque Nationale de Belgique et en particulier le Commissariat général à l'euro.

## LISTE DES ABREVIATIONS

---

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (US)
BNB	Banque Nationale de Belgique
CBF	Commission bancaire et financière
CCE	Conseil central de l'économie
CE	Commission européenne
CESR	Committe of European Securities Regulators (ex-FESCO)
CICA	Canadian Institute of Certified Accountants (Canada)
CNC	Commission des normes comptables
CSPE	Conseil Supérieur des Professions économiques
CTIF	Cellule de Traitement des Informations financières
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EIN	European Innovation Network
FEE	Fédération des Experts-comptables Européens
FESCO	Federation of European Securities Commissions Organisation
FIDEF	Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones
GPR	Global Peer Review (TAC)
IAPC	International Auditing Practice Committee
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (ex-IAPC)
IAS	International Accounting Standards (voir aussi: IFRS)
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board (ex-IASC)
ICT	Information and Communication Technology

IEC	Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards (voir aussi IAS)
IOSCO	International Federation of Securities Commissions
IPCF	Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes Agréés
IRE	Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA	International Standards on Auditing
IIN	International Innovation Network
ISB	International Standards Board (US)
OCA	Office de Contrôle des Assurances
OCM	Office de Contrôle des Mutualités
ONG	Organisations non gouvernementales
SEC	Securities and Exchange Commission (US)
SIC	Standing Interpretation Committee (IASB)
TAC	Transnational Auditors Committee (IFAC)
UE	Union européenne

1<sup>ère</sup> édition

EVOLUTION DU  
CADRE DE L'ACTIVITE  
DES TRAVAILLEURS

## I. LA PROFESSION

1. **Organisation de l'IRE**
  - 1.1. Structure interne
  - 1.2. Déménagement du siège de l'IRE
  - 1.3. Activités du «belpèr»
2. **Evolution des professions économiques**
  - 2.1. Conseil Supérieur des Professions Économiques
  - 2.2. IEC – Rapprochement de l'accès aux professions
3. **Questions éthiques – indépendance**
  - 3.1. Code éthique de l'IPAC
  - 3.2. *Consensus on Auditing* de la Commission européenne
  - 3.3. En Belgique
4. **Accès à la profession**
  - 4.1. Reconnaissance mutuelle pour un ressortissant d'un pays étranger possédant une qualification équivalente à l'étranger
  - 4.2. Accord de Bologne
  - 4.3. Exercice d'activités de stage par un ressortissant étranger
  - 4.4. L'initiative SLIM
5. **Sociétés de révision**
  - 5.1. Omission de la liste des membres à défaut d'insertion de l'IRE dans le registre d'entreprises
  - 5.2. Dossier incomplet – refus d'inscription
  - 5.3. Limitation de la durée d'une société
  - 5.4. Dénomination des sociétés de révision
  - 5.5. Souscription d'une police d'assurance par les sociétés de révision
6. **Surveillance**
  - 6.1. Commission de surveillance
  - 6.2. Compétences de la Commission de surveillance
7. **Contrôle de qualité**
  - 7.1. Proposition de nouvelle norme relative au contrôle de qualité
  - 7.2. Compétences de la Commission de Contrôle de Qualité
8. **Omission temporaire du tableau des membres dans l'annuaire**
  - 8.1. Omission temporaire du tableau des membres
  - 8.2. Démission tardive
9. **Base de calcul de la cotisation variable**
10. **Retard de paiement des cotisations exigibles**
11. **Contrat d'emploi entre un ancien auditeur et le client audité**
12. **Secret professionnel**
  - 12.1. Requête du Procureur au Roi
  - 12.2. Cautelle

## 1. ORGANISATION DE L'IRE

---

### 1.1. Structure interne

Le Conseil a décidé de renforcer la structure de l'IRE pour répondre aux besoins de la profession et pour tenir compte de l'évolution du contexte dans lequel évolue la profession.

Les évolutions récentes montrent l'importance des développements européens et internationaux. C'est le cas notamment de la stratégie d'harmonisation comptable internationale entamée par la Commission européenne. Les règles d'indépendance et les dispositions relatives au contrôle de qualité font également l'objet d'adaptations importantes, dans un souci d'harmonisation internationale et européenne. Ces évolutions ont des répercussions directes sur le travail législatif et réglementaire belge. Le Conseil a ainsi recruté un conseiller chargé de suivre les questions internationales, sous la supervision du Secrétaire général.

Le Conseil a décidé de mettre en place un service aux membres, dénommé *Helpdesk* (voir également infra, point 1.3.). Celui-ci est opérationnel depuis septembre 2001. Il bénéficie de l'appui de confrères expérimentés, qui ont accepté de consacrer une partie de leur temps à l'analyse des questions posées par les confrères à l'Institut. L'IRE a également recruté un conseiller juridique pour ce service, sous la supervision du Directeur juridique.

Les évolutions récentes ont mis en évidence l'importance du contrôle de qualité. La Commission européenne a notamment émis une recommandation en novembre 2000 sur le contrôle de qualité, en vue d'une harmonisation européenne. Les instances de surveillance jouent également un rôle important pour l'ensemble de la profession et pour les personnes intéressées externes à la profession. Dans ce contexte, le Conseil a décidé de renforcer le service interne de l'Institut chargé de suivre les dossiers en matière de contrôle de qualité et de surveillance.

Conscient de l'importance des évolutions technologiques pour la profession, le Conseil a également renforcé la structure de l'Institut sur le plan de l'administration interne, sous la supervision du Directeur Administration, et sur le plan de l'information documentaire, sous la supervision du Responsable des Etudes et de la Formation.

C'est dans ce contexte que le Conseil a choisi de déménager le siège de l'Institut, afin de permettre le renforcement interne de la structure de l'Institut et de mieux accueillir les confrères et les invités externes à la profession dans le cadre des activités de l'Institut.

## 1.2. Déménagement du siège de l'IRE

Fin 2001, comme en avaient été informés les membres lors de l'Assemblée générale du 27 avril 2001, le Conseil a décidé de déménager le siège de l'Institut, étant donné que les bâtiments du 22 Avenue Marnix ne répondaient plus aux besoins de l'Institut.

Sur proposition du Comité exécutif, le Conseil a décidé de désigner un consultant chargé de l'organisation du déménagement et de l'aménagement des nouveaux locaux.

Le Conseil a donc décidé d'installer les bureaux de l'Institut dans de prestigieux bâtiments entièrement rénovés situés rue Arenberg, 13 à 1000 Bruxelles. Ces bâtiments ont été conçus en 1909 par l'architecte Victor HORTA pour le compte du bijoutier WOLFERS.

Le déménagement a eu lieu à la mi-décembre 2001.

Les nouveaux bureaux de l'IRE se trouvent à proximité immédiate de la Gare centrale et du métro. Les personnes qui y accèdent en voiture disposent du vaste parking public «Grand-Place».

## 1.3. Activités du «helpdesk»

### ► Services aux confrères

Au milieu de l'année 2001, le Conseil a créé un «helpdesk» dans le giron de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette initiative a pour objectif d'apporter une aide concrète aux confrères qui, dans le cadre de leurs activités professionnelles, sont confrontés à des problèmes d'ordre juridique ou technique pour lesquels ils ne peuvent obtenir d'avis par ailleurs.

Bien entendu, les directives ou avis officiels et formels ne peuvent émaner que du Conseil de l'IRE, généralement après consultation d'une des commissions permanentes (notamment la Commission juridique, la Com-

mission Normes de révision, etc.). Cela signifie que les commentaires fournis par le helpdesk n'ont pas la même valeur et qu'ils doivent être interprétés avec prudence, d'autant plus que le helpdesk ne dispose pas nécessairement de toutes les informations pour obtenir une image complète du problème rencontré par le confrère. Pour ces mêmes raisons, ces commentaires ne peuvent être utilisés vis-à-vis de tiers et encore moins être publiés. Le helpdesk se limite à donner des renseignements et ne peut se mettre à la place du professionnel. Seul le professionnel est et reste responsable des avis qu'il émet.

Le helpdesk peut compter sur l'aide de cinq réviseurs d'entreprises possédant une expérience de la profession importante et diversifiée. Le cas échéant, le helpdesk décidera de soumettre des problèmes fondamentaux à l'une des commissions permanentes précitées.

La coordination des activités du helpdesk a été confiée au service juridique de l'Institut, en concertation avec le président de l'IRE. Le service juridique est également chargé d'effectuer une première analyse des questions qui lui sont posées.

Les questions doivent toujours être soumises au helpdesk par écrit, par lettre, par fax ou par e-mail ([helpdesk@ibr-ire.be](mailto:helpdesk@ibr-ire.be)). Il est demandé aux personnes qui posent des questions de fournir une description du problème aussi détaillée que possible et, en même temps, de faire part de leur vision du problème rencontré.

Le helpdesk s'efforce d'apporter aux réviseurs d'entreprises une aide aussi efficace que possible en adoptant une position professionnelle par rapport aux problèmes inhabituels auxquels ils sont parfois confrontés. Le helpdesk s'efforcera de répondre aux questions aussi rapidement que possible, même si certains problèmes nécessiteront peut-être davantage de temps avant que la solution appropriée ne soit trouvée.

En outre, l'objectif consiste à rassembler et à publier régulièrement une sélection d'activités du helpdesk en rapport avec les questions et réponses susceptibles de susciter un intérêt. De cette manière, tous les réviseurs d'entreprises pourront utilement bénéficier de l'expérience acquise par le helpdesk. A l'heure actuelle, nous étudions le moyen le plus approprié à cet effet. Bien entendu, l'identité des personnes qui posent les questions ne sera à aucun moment divulguée.

### ► *Questions posées par des tiers*

La pratique montre qu'un nombre important de personnes n'exerçant pas la profession de réviseur d'entreprises s'adressaient à l'IRE afin d'obtenir des réponses aux questions les plus diverses. Il est évident que le helpdesk ne peut faire office de centre d'information gratuit, ce qui nuirait à la qualité des services offerts aux confrères. Cependant, l'Institut souhaite assumer pleinement sa responsabilité, qui consiste à mettre à la disposition du monde extérieur les informations générales en rapport avec la profession de réviseur d'entreprises.

C'est la raison pour laquelle le principe veut que le helpdesk ne se penche pas sur diverses questions de technique comptable émanant de personnes qui n'exercent pas la profession de réviseur d'entreprises. Le helpdesk répondra toutefois aux questions générales qui sont posées par des tiers et qui portent sur le fonctionnement de la profession. Dans la mesure du possible, le helpdesk renverra la personne aux informations déjà disponibles sur le site internet de l'IRE.

### ► *Activités en 2001*

Le Conseil se réjouit de constater que de nombreux confrères ont déjà pu faire appel à ce service. Entre le 15 mars et le 31 décembre 2001, pas moins de 185 questions ont été transmises au helpdesk. Dans la plupart des cas, une réponse a pu être apportée à ces questions dans le mois. Par contre, dans 30 % des cas, le délai nécessaire pour trouver une solution au problème était plus long. Ce phénomène peut s'expliquer en partie par le fait que plusieurs règles de fonctionnement internes devaient encore être mises au point dans le cadre de cette nouvelle initiative.

Le Conseil est persuadé que le helpdesk atteindra sa vitesse de croisière dans le courant de l'année 2002, notamment grâce à l'engagement de plusieurs nouveaux collaborateurs de l'IRE chargés d'apporter leur contribution au fonctionnement du helpdesk.

Les questions posées au helpdesk sont extrêmement diverses. En général, elles peuvent être divisées en deux catégories: d'une part la nomination et la révocation du commissaire et, d'autre part, les apports en nature et les quasi-apports.

Les questions en rapport avec la nomination et la révocation du commissaire portaient – entre autres – sur la nomination rétroactive, le mandat de commissaire après une fusion, la publication de la nomination, la résiliation anticipée décidée de commun accord et la révocation pour motifs légitimes.

Les questions relatives aux apports en nature et aux quasi-apports portaient – entre autres – sur l'apport de professions soumises à des dispositions légales, sur l'apport d'un compte courant à titre de libération du capital, sur l'évaluation de l'apport d'une entreprise à associé unique, à la lumière de l'article 81 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, sur l'apport mixte, sur l'apport de droits futurs et sur l'apport dans une société dont les fonds propres sont négatifs.

## 2. EVOLUTION DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

---

### 2.1. Conseil Supérieur des Professions Economiques

#### 2.1.1. Réunion avec le Conseil Supérieur des Professions Economiques

Une rencontre entre les membres du Conseil Supérieur des Professions Economiques et les représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises s'est tenue dans le courant de l'année 2001 afin d'apporter des informations complémentaires sur deux sujets particulièrement importants pour la profession, à savoir le stage et l'accès à la profession d'une part et la surveillance de l'exercice de la profession d'autre part.

Ces deux thèmes ont récemment connu un certain nombre d'évolutions notables. C'est la raison pour laquelle la réunion était particulièrement utile pour tous les intéressés. Le Conseil de l'Institut se réjouit de constater que la valeur ajoutée évidente de tels contacts, a entraîné la décision d'organiser à l'avenir une rencontre annuelle entre le Conseil Supérieur et l'Institut.

#### a) Surveillance

Une surveillance effective et efficace du bon accomplissement par les reviseurs d'entreprises des missions qui leur ont été confiées constitue une des

préoccupations principales du Conseil de l'IRE. La rencontre avec les membres du Conseil Supérieur des Professions Economiques semblait être le moment opportun pour rappeler le cadre légal et réglementaire en la matière.

Une explication détaillée relative au traitement des dossiers depuis 1996 a été apportée sur base de certaines statistiques. On a ainsi pu mettre en évidence que la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a analysé 739 dossiers au total pendant la période de 1996 à 2000. Dans 172 cas, le confrère concerné a été invité à un entretien avec la Commission à l'Institut et dans 32 cas, la Commission a estimé nécessaire de transmettre le dossier au Conseil.

Le Conseil Supérieur a obtenu des informations concernant les règles qui sont reprises au sein de l'Institut pour veiller au respect des obligations concernant la mention dans le rapport annuel des honoraires<sup>(1)</sup> supplémentaires. Cette exigence de transparence est d'ailleurs cruciale dans le débat «corporate governance». Il a été souligné que le Conseil de l'Institut dispose désormais, grâce à la nouvelle version de l'enquête annuelle, d'informations précises, qui doivent lui permettre d'adopter un contrôle poussé en la matière.

Les modifications futures de la norme relative au contrôle confraternel ont également été prises en compte (e.a. à la suite de la recommandation européenne relative au contrôle de qualité<sup>(2)</sup>).

Après un aperçu bref mais nécessaire des exigences actuelles relatives au contrôle de qualité (auparavant contrôle confraternel) et une précision concernant l'exécution pratique, il a été souligné que les exigences européennes insistaient particulièrement sur l'importance de l'analyse du contrôle de qualité interne.

Contrairement à l'approche belge, la recommandation au niveau européen s'applique uniquement au contrôle légal des comptes.

(1) Article 134, § 4, du Code des sociétés; article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises; voir également IRE, Rapport annuel, 2000, p. 73.

(2) Recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 relative à la garantie de la qualité du contrôle légal au sein de l'Union européenne: exigences minimales, *J.O.C.E.*, 31 mars 2001, L 91/91.

La réglementation européenne, qui prévoit une distinction concernant le contrôle qualité selon qu'il s'agit d'un professionnel agissant ou non dans les institutions d'intérêt public (banques, compagnies d'assurances, etc.), a fait l'objet de discussions.

L'Institut a ensuite exposé l'adaptation de la norme au niveau du contrôle de qualité, qui peut mener éventuellement à des sanctions disciplinaires. Jusqu'à présent, une appréciation négative ne pouvait donner lieu directement à une poursuite disciplinaire. L'introduction directe d'une procédure disciplinaire sera prévue dans la nouvelle norme, conformément à la recommandation européenne.

Afin de mettre en évidence l'importance que le Conseil de l'Institut accorde au contrôle de qualité, les moyens supplémentaires relatifs au personnel que l'Institut a mis en œuvre afin de soutenir les Commissions de surveillance pour garantir une surveillance de qualité, ont été évoqués.

#### b) Stage

Les représentants de l'Institut ont remis des documents de synthèse relatifs au stage de reviseur d'entreprises aux membres du Conseil supérieur des Professions économiques.

Ces documents seront utiles dans le cadre des réunions prévues entre les instituts pour rapprocher les modalités du stage.

#### 2.1.2. Groupes de travail mixtes

Le Conseil Supérieur des professions économiques a proposé en 2001 à l'IRE, l'IEC et l'IPCE, la création de groupes de travail.

Le Conseil de l'Institut a immédiatement accueilli favorablement cette proposition de concertation permanente, prévue par la loi, et tient à saluer cette initiative du Conseil Supérieur.

Le Conseil souhaite la mise en place par priorité de groupes de travail qui intéressent plusieurs Instituts, notamment en matière de lutte contre le blanchiment, de secret professionnel, de stage et de sociétés multiprofessionnelles.

Le Conseil accueille également favorablement la possibilité de traiter directement avec le Conseil Supérieur des questions qui touchent plus par-

ticulièrement la profession de réviseur d'entreprises, notamment en matière d'indépendance ou de relations avec le conseil d'entreprises.

### 2.1.3. Avis rendu à la demande de l'IRE: normes relatives aux apports en nature et aux quasi-apports

Le Conseil de l'IRE a demandé le 17 juillet 2001 l'avis du Conseil Supérieur des Professions économiques sur un nouveau projet de normes.

Le Conseil Supérieur a émis son avis le 31 octobre 2001 et le Conseil de l'IRE a approuvé les nouvelles normes, reprises dans le présent rapport annuel, en tenant compte très largement des observations émises par le Conseil Supérieur.

### 2.1.4. Avis relatif au titre de comptable – fiscaliste agréé

Le Conseil de l'Institut a pris connaissance de l'avis du Conseil Supérieur des Professions économiques concernant l'accès à la profession de comptable et de fiscaliste agréés.

Le Conseil de l'Institut constate que l'avis qu'il avait formulé antérieurement (cfr. Rapport annuel, IRE, 2000, pp. 33-34) est conforme à celui émis par le Conseil Supérieur, à savoir qu'il est recommandé à un réviseur d'entreprises de ne pas porter également le titre de comptable et fiscaliste agréé.

### 2.1.5. Avis relatifs à l'indépendance du commissaire et à l'agrément des réviseurs par la CBF

En 2001, le Conseil Supérieur des Professions économiques a émis plusieurs autres avis notamment en matière d'indépendance et d'agrément de réviseurs d'entreprises par la CBF.

Concernant l'indépendance du commissaire, le Conseil Supérieur a remis en février 2001 un avis sur les articles 3 et 4 de l'avant-projet de loi *corporate governance* du 22 septembre 2000 en la matière.

A cet égard, le Conseil Supérieur a également été saisi d'une demande d'avis des représentants du Ministre de l'Economie et du Ministre de la

Justice, sur un avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés (tel qu'il serait modifié par l'article 3 du projet de loi *corporate governance* 1211/001 du 23 avril 2001) sur l'indépendance du commissaire. Le Conseil Supérieur a rendu son avis le 28 janvier 2002.

L'IRE avait de la même manière été saisi d'une demande d'avis sur cet avant-projet d'arrêté royal. L'avis du Conseil de l'IRE du 7 décembre 2001 est repris en annexe au présent rapport annuel.

Le Conseil Supérieur a également reçu fin 2001 une demande d'avis concernant l'agrément des réviseurs d'entreprises par la CBE. Le Conseil Supérieur a rendu son avis le 3 décembre 2001.

## 2.2. IEC – Rapprochement de l'accès à la profession

L'Institut a poursuivi ses contacts avec l'Institut des experts-comptables et conseil fiscaux dans le courant de l'année 2001.

Une réunion de travail réunissant des représentants du Conseil et de la Commission du stage respectivement de l'IEC et de l'IRE s'est tenue en juillet et décembre 2001.

L'Institut a eu l'opportunité de formuler ses observations relatives à l'avant-projet d'arrêté royal relatif au stage et aux examens des candidats experts-comptables et conseils-fiscaux.

Diverses pistes de réflexion ont été développées

Celles-ci concernent l'organisation de l'examen d'entrée (rédaction et corrections des questions, matières à présenter, ...) et les conditions que doivent remplir les candidats souhaitant présenter celui-ci.

L'Institut, conformément à la Huitième Directive, a exprimé son attachement à la condition de diplôme universitaire ou équivalent. L'Institut a rappelé que son conseil s'était prononcé en faveur de l'exigence du niveau universitaire *master* pour les candidats réviseurs d'entreprises.

La problématique de l'octroi de dispenses a également été abordée. L'Institut a rappelé les principes repris à la Huitième Directive et à l'arti-

cle 16 de l'A.R. du 13 octobre 1987, réservant l'octroi de dispenses uniquement aux candidats titulaires d'un diplôme universitaire ou équivalent.

La question de l'organisation d'une partie du stage en commun a également été évoquée.

Une première année de stage pourrait être commune aux candidats des deux Instituts; ensuite, le candidat choisirait l'une des trois filières (expertise-comptable, conseil fiscal ou révisorat d'entreprises).

Le rôle et les compétences de la (des) Commission(s) du stage sont également examinés.

### 3. QUESTIONS ETHIQUES – INDEPENDANCE

---

#### 3.1. Code éthique de l'IFAC

Lors de sa réunion des 12 et 13 novembre 2001, le Conseil de l'IFAC a approuvé les amendements apportés à son Code éthique, à l'issue d'une très large consultation internationale portant sur un premier projet de modification du Code éthique en juin 2000 et un second en avril 2001.

La révision du Code éthique de l'IFAC repose en partie sur les règles d'indépendance établies par l'autorité prudentielle des marchés financiers américains, la *Securities and Exchange Commission* (ci-après SEC).

La version définitive de cet amendement au Code éthique est disponible sur le site Internet de l'IFAC<sup>(1)</sup>. Cet amendement est reproduit en annexe du présent rapport d'activités et est résumé dans l'avis du Conseil de l'IRE du 7 décembre 2001, également annexé au présent rapport d'activités, concernant l'avant-projet d'arrêté royal en matière d'indépendance du commissaire. Concernant les publications de l'IRE, une description est également reprise dans le Bulletin d'information de l'IRE<sup>(2)</sup> et dans une étude comparative entre les règles d'indépendance contenues dans le Code

---

(1) <http://www.ifac.org>

(2) D. SZAFRAN, «Actualités relatives à l'indépendance du commissaire: le projet d'amendement au Code éthique de l'IFAC», Bulletin d'information, IRE, n° 6-2001, pp. 9 à 13.

éthique de l'IFAC, les règles de la SEC et le projet de recommandation européenne en matière d'indépendance<sup>11</sup>.

Les nouvelles dispositions contiennent une approche conceptuelle de l'indépendance qui identifie (a) une série de risques d'atteinte à la l'indépendance dans le cadre de la prestation des «assurance engagements» et (b) les mesures sauvegarde appropriées que l'auditeur doit mettre en œuvre pour préserver son indépendance.

Le Code éthique de l'IFAC fournit également des exemples illustrant la manière dont l'approche conceptuelle de l'indépendance doit être appliquée à des circonstances et à des relations professionnelles spécifiques.

Ces nouvelles règles d'indépendance sont applicables à partir du 31 décembre 2004 afin de permettre d'une part, aux organisations membres de l'IFAC d'apporter les amendements nécessaires à leur code éthique national et, d'autre part, aux auditeurs d'implémenter tout changement nécessaire pour garantir le respect des ces nouvelles règles avant la prestation des engagements d'audit annuel de 2004.

L'IFAC recommande cependant l'application de ces règles avant la date d'entrée en vigueur.

### 3.2. *Committee on Auditing* de la Commission européenne

Le Conseil de l'IRE a continué en 2001 à participer de près aux travaux du Comité chargé du contrôle légal des comptes (*Committee on Auditing*) de la Commission européenne<sup>12</sup>. Le *Committee on Auditing* prépare depuis 1998 un projet de recommandation relative aux principes fondamentaux sur l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes annuels au sein de l'Union européenne<sup>13</sup>.

(1) A. KILLESSE, avec la collaboration de C. CHICHAN, "Analyse comparative entre les règles de la Securities and Exchange Commission et le projet de recommandation de la Commission européenne sur l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes concernant les services non audit", Journée d'études de l'IRE, 23 novembre 2001; voy. également: divers auteurs, "L'indépendance", dans *Les Cahiers de l'audit*, édition CNCC, France, hors série – quatrième trimestre 2001, 36 p.

(2) Siègent notamment au sein de ce Comité les représentants des Gouvernements des Etats membres, des régulateurs de marchés de valeurs mobilières et des représentants de la profession. Le Conseil Supérieur des Professions économiques et l'IRE font partie de la délégation belge dirigée par le représentant du Ministre de l'Economie.

(3) Voy. IRE-Rapport Annuel 2000, pp. 38 à 45.

Ce projet de recommandation, disponible sur le site de la Commission européenne<sup>(1)</sup> dans sa version du 15 décembre 2000, a fait l'objet d'une large consultation publique au courant de l'année 2001.

Cette consultation publique a notamment donné lieu à d'autres versions du projet de recommandation, relativement similaires à la version initiale du 15 décembre 2000. La dernière version du projet de recommandation, communiquée en septembre 2001 aux représentants des Etats membres, devrait constituer la version pratiquement définitive qui sera soumise aux Commissaires européens. La Commission européenne prévoit d'adopter la recommandation début 2002.

Le projet de recommandation, qui est fort proche des règles de l'IFAC en matière d'indépendance, poursuit l'objectif de définir un référentiel de normes éthiques à respecter au sein de l'Union européenne par les contrôleurs légaux des comptes et par toute personne en mesure d'influencer le résultat de l'audit. Cet objectif est poursuivi en privilégiant une approche de l'indépendance basée sur des principes généraux plutôt que sur un corpus de règles détaillées. Cette méthodologie offre ainsi à la profession et aux régulateurs toute la flexibilité requise pour s'adapter aux nouveaux développements du monde des affaires. Elle permet également de mieux répondre aux besoins des marchés des capitaux européens en général et des petites et moyennes entreprises en particulier.

Les dispositions contenues dans le projet de recommandation, en particulier sur les services non audit, sont résumés dans l'avis du Conseil de l'IRE du 7 décembre 2001, annexé au présent rapport d'activités, concernant l'avant-projet d'arrêté royal en matière d'indépendance du commissaire.

Il est enfin utile de rappeler que la Commission européenne se réserve la possibilité de prendre des initiatives législatives si sa recommandation concernant l'indépendance des contrôleurs légaux n'entraîne pas l'harmonisation escomptée des règles d'indépendance au sein de l'Union européenne.

(1) [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/news/independence\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf)

### 3.3. En Belgique

#### 3.3.1. Projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001

##### a) Historique

S'inspirant du Rapport du 20 mars 2000 de la Commission Corporate Governance, présidée par le Professeur Paul DEGRAUWE<sup>(1)</sup>, le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000 avait adopté un avant-projet de loi corporate governance, contenant des dispositions relatives à l'indépendance du commissaire (cf. IRE, Rapport 2000, pp. 38 à 60).

Le Conseil des Ministres avait consulté le Conseil d'Etat, le CSPE et la CBE, et avait communiqué le projet de l'IRE qui avait rendu un avis au Gouvernement (cf. IRE, Rapport 2000, pp. 60 à 62).

##### b) Avis du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat a rendu son avis le 17 janvier 2001<sup>(2)</sup>. Cet avis porte sur la version initiale du projet de loi adopté par le Conseil des Ministres le 22 septembre 2000.

Concernant l'article 3 du projet de loi, le Conseil d'Etat a formulé des observations de forme, qui ont été suivies par le Gouvernement dans le projet de loi déposé le 23 avril 2001.

Concernant l'article 4, le Conseil d'Etat a suggéré d'étendre l'obligation de déclaration des prestations dans le rapport du commissaire à celles qui leur incombent en qualité de commissaire qu'eux-mêmes et les personnes visées à l'article 133, al. 3, du Code des sociétés ont fournies à la société contrôlée et aux sociétés liées.

##### c) Avis du Conseil Supérieur des Professions économiques

Le Conseil Supérieur des Professions économiques (ci-après le «Conseil Supérieur») a émis un important avis en février 2001 sur l'avant-projet de loi précité du 22 septembre 2000.

(1) [http://www.degrauwe.org/publicaties/corggov/CG\\_rapport.htm](http://www.degrauwe.org/publicaties/corggov/CG_rapport.htm)

(2) Avis du Conseil d'Etat, Doc. Parl., Chambre des Représentants, doc 50, 1211/001, pp. 50 et s.

Concernant la période de viduité (*cooling-off period*), le projet de loi prévoit que le commissaire ne peut accepter aucun mandat ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé commissaire, dans les deux ans qui suivent la cessation de son mandat. A ce propos, le Conseil Supérieur est d'avis que la notion de «fonction» devrait être précisée: «Le Conseil recommande à cet égard de compléter les termes «toute autre fonction» (repris dans l'avant-projet de loi) par les termes «de nature équivalente»<sup>(1)</sup>.

Concernant les règles en matière d'incompatibilité, la majorité des membres du Conseil Supérieur estiment qu'«en égard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient en effet d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions, autres que celles confiées par la loi au commissaire. Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et international mouvant.» (page 3 de l'avis).

Le Conseil Supérieur insiste également sur la nécessité de veiller au respect des dispositions du projet de loi au travers des instances de surveillance et de contrôle, notamment disciplinaires.

A cet égard, la Commission européenne a émis en novembre 2000 une recommandation<sup>(2)</sup> tendant à harmoniser les systèmes de contrôle de qualité au sein de l'Union européenne. La Belgique est en avance sur plusieurs pays européens, dans la mesure où l'Institut a mis en place un système de contrôle confraternel depuis 1984. Le Conseil de l'IRE a décidé cette année d'adapter les quelques points nécessaires dans son contrôle de qualité, dans l'objectif de parvenir à une harmonisation conformément à cette recommandation européenne.

#### d) Le dépôt du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001

Le Gouvernement a déposé le projet de loi 1211/001 le 23 avril 2001 après avoir apporté certaines modifications à la suite notamment de l'avis

(1) Conseil Supérieur des Professions économiques, *Avis sur l'avant-projet de loi portant modification du code des sociétés et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition*, février 2001, p. 2.

(2) J.O.C.E., 31 mars 2001, L 91/91.

du Conseil d'Etat et du Conseil Supérieur des Professions économiques. Les articles 3 et 4 concernent en particulier l'indépendance du commissaire.

#### e) Les débats devant le Conseil Central de l'Economie

Dans son exposé devant le Conseil Central de l'Economie, la Représentante du Ministre des Affaires économiques a rappelé que l'harmonisation comptable internationale allait de pair avec l'harmonisation des normes d'audit et éthiques. La Représentante du Ministre a déclaré que:

*« Ces nouvelles évolutions seront appelées à être discutées, au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, au sein du Conseil Supérieur des Professions Economiques mais également au niveau politique dans le cadre du projet de loi modifiant le Code des sociétés en fonction et à la lumière de la recommandation de la Commission européenne relative à l'indépendance.*

*Enfin, le Ministère des affaires économiques souhaite qu'un niveau international soit intégré dans le Code d'éthique des règles déontologiques visant – sans verser pour autant dans le corporatisme – à éviter des distorsions manifestes de concurrence entre les membres de la profession de contrôleur légal des comptes.»<sup>(1)</sup>*

### 3.3.2. Avis du Conseil de l'IRE – Audition du 8 novembre 2001 au Parlement

#### a) Remarque préliminaire

A sa demande, le Conseil de l'IRE, représenté par son Président et Vice-Président, en présence du Secrétaire général, a été entendu lors d'une audition organisée le 8 novembre 2001 par la Commission chargée des questions de droit commercial et de droit économique de la Chambre des Représentants.

Cette audition concernait l'examen des articles 3 et 4 du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001 concernant en particulier l'indépendance du

(1) Conseil Central de l'Economie, *Avis concernant la volonté européenne de réformer le droit comptable et d'utiliser le référentiel comptable de l'International Accounting Standards Board*, 17 juillet 2001, p. 51; disponible sur le site internet à l'adresse [www.ccecrb.fgov.be](http://www.ccecrb.fgov.be).

commissaire. Était jointe notamment la proposition de loi 1039/001 du 8 janvier 2001. L'avis de l'IRE concernant le projet 1211/001 est également valable pour la proposition de loi 1039/001. Après avoir rappelé le contexte international, européen et américain en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes, les Président et Vice-Président de l'IRE ont exposé aux Députés l'avis du Conseil de l'IRE relatifs aux articles 3 et 4 du projet de loi, décrits ci-après.

L'IEC, représenté par son Président en présence de son Secrétaire général, a exprimé un point de vue qui allait dans le même sens que l'opinion exprimée par l'IRE.

#### b) Analyse des articles 3 et 4 du projet de loi 1211/001

##### 1<sup>er</sup> *Services non-audit: lien nécessaire entre le projet de loi et du projet d'arrêté royal (art. 3 du projet de loi)*

L'article 3 du projet de loi prévoit que:

1. d'une part, le commissaire ne pourrait effectuer aucune autre prestation que celles qui lui sont réservées par la loi; cette interdiction s'étend aux services prestés à toutes les sociétés du groupe auquel appartient la société auditée, tant en Belgique qu'à l'étranger, par le commissaire ou les personnes avec lesquelles celui-ci a conclu un contrat de travail ou qui se trouvent avec lui, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration;
2. d'autre part, par dérogation au principe d'interdiction totale ci-dessus, le Roi *peut* fixer limitativement les prestations incompatibles avec les règles d'indépendance du commissaire; d'après le commentaire de l'article, en l'absence d'arrêté royal, l'interdiction reste totale.

Dans l'exposé des motifs précédant le projet de loi, le Gouvernement précise que l'habilitation au Roi «*permet de tenir compte des développements internationaux en la matière*» (Doc. Parl. Ch., 3<sup>ème</sup> sess., 50<sup>ème</sup> législature, 1211/001, 2000-2001, p. 14). Le Gouvernement cite ainsi les règles mises en place aux États-Unis par la *Securities and Exchange Commission*, qui s'appliquent exclusivement aux sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, et au projet de recommandation de la Commission euro-

péenne du 15 décembre 2000 sur l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.

L'interdiction d'effectuer d'autres prestations que celles réservées par la loi au commissaire, prévue dans le projet de loi du 23 avril 2001, est en totale contradiction avec la situation internationale et européenne. Le maintien de cette disposition aurait des conséquences négatives importantes pour les entreprises auditées, grandes ou petites, et pour les cabinets de révision. L'arrêté royal fixant limitativement les prestations incompatibles avec l'indépendance revêt donc une importance particulière et son examen doit être lié au projet de loi.

Il conviendrait que le projet de loi prévoit que le Roi *fixe* (au lieu de «peut fixer») en tout état de cause limitativement les prestations incompatibles avec l'indépendance, pour garantir la possibilité de tenir compte des règles européennes et internationales. L'article 3 devrait être réécrit pour assurer la cohérence du texte et pour garantir que l'habilitation au Roi ne constitue pas seulement une faculté, mais bien une obligation d'adopter un arrêté royal. Le projet d'arrêté royal devrait intégrer en droit belge la recommandation européenne en projet en matière d'indépendance des auditeurs.

Outre les principes généraux applicables en matière d'indépendance du commissaire, le projet de recommandation européenne prévoit des dispositions spécifiques relatives à l'incompatibilité de l'indépendance du commissaire, dans les conditions qu'il détermine, avec les prestations concernant les éléments suivants:

1. prise de décision;
2. établissement des comptes annuels et tenue de la comptabilité;
3. élaboration et mise en œuvre de manière déterminante des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;
4. réalisation des évaluations d'actifs de la société contrôlée au cas où les actifs évalués constituent un élément important des comptes annuels et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité;
5. fonction d'audit interne en relation avec les systèmes de contrôle comptable interne de la société contrôlée;

6. représentation de la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres, au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels;
7. réalisation du recrutement de personnes chargées de fonction de direction générale, financière ou administrative de la société contrôlée, en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire.

Concernant le champ d'application, il conviendrait que ces incompatibilités ne s'appliquent qu'aux services prestés en faveur de la société audité, et le cas échéant en faveur de sociétés filiales de la société audité en Belgique (au lieu de toutes les sociétés du groupe dans le monde).

Concernant les prestations relatives à des conseils fiscaux, la SEC autorise – et même recommande – que celles-ci soient effectuées par le contrôleur légal des comptes aux Etats-Unis. Le projet de recommandation européenne l'autorise également, à condition que ceci n'implique pas d'autres prestations déjà interdites, tel que la prise de décision ou la représentation en justice.

Il convient également de rappeler le contexte de l'article 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Lors des discussions parlementaires, le rôle du réviseur d'entreprises en matière comptable et fiscale a été précisé en ce sens qu'un réviseur d'entreprises peut donner des conseils fiscaux aux entreprises. Par contre, il ne peut pas porter ni faire usage du titre de conseil fiscal. Pour les sociétés dont il exerce le mandat de commissaire, le réviseur doit s'assurer que cette activité de conseil ne met pas en cause son indépendance.

#### 2° *Cooling-off period* (art. 3 du projet de loi)

L'article 3 du projet de loi prévoit également l'interdiction pour le commissaire d'accepter auprès d'une société audité (et toute société liée) un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction, dans les deux ans qui suivent la cessation de son mandat de commissaire au sein de cette société (*cooling-off period* ou période de viduité).

Cette règle est plus sévère que les projets de recommandations européenne et internationale. Celles-ci permettent en effet la possibilité,

moyennant des mesures de sauvegarde, d'accepter des mandats d'administrateur ou de gérant dans une société anciennement auditée.

### 3° *Mention des prestations (art. 4 du projet de loi)*

L'article 4 du projet de loi modifie l'article 144, al. 1<sup>er</sup>, du code des sociétés. Il prévoit que le *rapport du commissaire* doit mentionner la nature des prestations fournies à la société auditée, autres que les prestations qui sont confiées par la loi au commissaire.

Actuellement, une obligation de transparence existe déjà au niveau du rapport de gestion établi par l'organe de gestion (art. 134 du code des sociétés): l'organe de gestion doit mentionner dans son rapport les honoraires relatifs aux services non audités prestés en faveur de la société auditée uniquement.

L'article 4 du projet de loi prévoit que cette obligation de transparence s'étend aux services prestés à toutes les sociétés du groupe auquel appartient la société auditée, tant en Belgique qu'à l'étranger, par le commissaire ou les personnes avec lesquelles celui-ci a conclu un contrat de travail ou qui se trouvent avec lui, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration.

De l'avis du Conseil, il est impossible pour un réviseur en Belgique de vérifier toutes les prestations effectuées par ses correspondants à l'étranger au niveau de chacune des sociétés liées à un groupe.

Il conviendrait que cette obligation de transparence ne s'applique qu'aux services prestés en faveur de la société auditée, et le cas échéant en faveur de sociétés filiales de la société auditée en Belgique.

Pour des raisons d'efficacité et afin d'éviter que les sociétés belges ne soient défavorisées sur les marchés de capitaux par la présentation de rapports du commissaire qui s'écartent de manière significative des rapports d'audit internationaux, il serait souhaitable que cette obligation de transparence relève de l'organe de gestion dans son rapport de gestion. Celui-ci mentionnerait ainsi non seulement les honoraires, mais aussi la nature des prestations non audités. Cette obligation porterait non seulement sur les prestations effectuées en faveur de la société auditée (comme c'est le

cas actuellement), mais aussi sur les prestations effectuées en faveur des filiales en Belgique (ce qui constitue un renforcement par rapport à la législation actuelle). Le commissaire doit par ailleurs, dans le cadre de sa mission légale, vérifier si l'organe de gestion a respecté cette obligation de transparence.

#### 4° *Contrôle du respect des dispositions en matière d'indépendance*

L'article 3 du projet de loi prévoit que les modalités de contrôle du respect des dispositions précitées en matière d'indépendance seront déterminées par arrêté royal.

Le Conseil de l'Institut rappelle qu'il est très attaché à des mesures de contrôle efficaces. Actuellement, la procédure disciplinaire permet non seulement au Conseil de l'IRE mais aussi au Procureur général et au Conseil Supérieur des Professions économiques d'introduire une procédure devant les instances disciplinaires. Celles-ci sont présidées par un magistrat désigné par le Roi sur proposition du Ministre de la Justice et sont indépendantes du Conseil de l'IRE. Le Conseil de l'IRE publie, mais sur base anonyme, chaque décision disciplinaire définitive dans son rapport annuel d'activités.

Le Conseil est d'avis que les modalités de contrôle du respect des règles d'indépendance pourraient s'accompagner de communications systématiques en faveur du Conseil Supérieur des Professions économiques, afin de renforcer son rôle dans la procédure existante.

Le Conseil de l'IRE a également pris des mesures afin de renforcer la structure interne de l'Institut en ce qui concerne le contrôle de qualité et la surveillance de l'exercice de la profession, en application de la recommandation européenne du 15 novembre 2000 sur le contrôle de qualité.

#### 5° *Période transitoire*

Quelle que soit la solution retenue, il y aurait lieu de prévoir une période transitoire pour permettre efficacement la mise en application des nouvelles dispositions.

Concernant l'interdiction de prester certains services non audit, qui seraient déclarés incompatibles avec le mandat de commissaire, il serait

opportun de prévoir que cette disposition s'applique, dès son entrée en vigueur, aux prestations non audit nouvellement conclues. L'exécution des conventions antérieures pourrait ainsi se poursuivre pendant une période limitée, sans renouvellement, tout en prévoyant une entrée en vigueur immédiate.

Concernant l'obligation de déclaration, il conviendrait que celle-ci s'applique au rapport relatif aux exercices comptables qui prennent cours après l'entrée en vigueur de cette disposition. Si par exemple cette disposition entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2002, le rapport ne devra contenir les nouvelles mentions prévues qu'à partir de l'exercice comptable relatif à la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003 (si l'exercice comptable prend cours le 1<sup>er</sup> janvier de chaque année).

#### c) Conclusion: vers une harmonisation européenne

Le Conseil de l'IRE rappelle que la profession est fondamentalement attachée au principe de l'indépendance du commissaire tant pour les mandats exercés auprès des sociétés cotées que non cotées. Ce principe fait l'objet de nombreux contrôles par les instances de l'IRE et par les organes disciplinaires mis en place par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Les décisions disciplinaires sont par ailleurs publiées (sous réserve d'anonymat) dans les rapports d'activités publiés annuellement par l'IRE et disponibles actuellement sur le site internet de l'IRE.

Dans un souci de rigueur, le Conseil de l'IRE est favorable à une précision des règles en matière d'indépendance du commissaire, dans la mesure où ces règles sont harmonisées avec les règles européennes, sur la base du projet de recommandation européenne en la matière. Ce souci d'harmonisation est poursuivi par la Commission européenne, non seulement sur le plan comptable (normes comptables internationales IAS) mais également sur le plan du contrôle, en particulier en matière de normes d'audit et d'éthique, en compris le contrôle de qualité et l'indépendance du commissaire. Cette harmonisation participe à la stratégie de la Commission européenne visant à mettre en œuvre un Marché financier au sein de l'Union européenne.

Le Conseil de l'IRE continue à suivre activement les développements en matière d'indépendance, tant au niveau belge qu'euro péen et international.

## 4. ACCES A LA PROFESSION

---

### 4.1. Reconnaissance mutuelle pour un ressortissant belge ayant une qualification équivalente à l'étranger

Le Conseil de l'Institut constate qu'aucune disposition légale ni réglementaire ne vise le cas de la reconnaissance mutuelle pour un ressortissant belge ayant une qualification équivalente à l'étranger.

Le Conseil rappelle que déjà précédemment (cf. IRE, Rapport annuel, 1991), la question s'était posée de savoir quelles conditions supplémentaires étaient requises pour pouvoir être inscrit au tableau en Belgique.

De toute évidence, cette hypothèse n'a pas été directement envisagée par le législateur dans la réforme du 21 février 1985. L'article 4, 5° de la loi prévoit que les personnes de nationalité étrangère ayant acquis à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de reviseur sont, dans les conditions prévues par le Roi, exonérées en tout ou partie de l'obligation du stage. Aucune disposition similaire n'est adoptée pour les personnes qui ont acquis les mêmes qualifications mais qui seraient de nationalité belge. Par contre, il ne fait aucun doute que les ressortissants belges peuvent obtenir des reconnaissances d'équivalence en ce qui concerne un diplôme obtenu à l'étranger (art. 4, 4°) ainsi qu'en ce qui concerne les examens d'admission et examens d'aptitude (art. 40 A.R. du 13 octobre 1987).

Cette situation peut paraître discriminatoire à l'encontre des citoyens belges. En conséquence, le Conseil a considéré qu'il était nécessaire d'examiner dans quelle mesure les conditions d'accès la profession dans le pays étranger comporterait l'exécution d'un stage effectivement équivalent à celui qui aurait été requis si cette personne avait poursuivi sa formation pratique en Belgique. Dans la mesure où c'est le cas, le Conseil a cru pouvoir

réduire la durée du stage imposée au candidat. Etant donné que le libellé de l'article 4, 5° paraît incohérent par rapport aux autres dispositions légales concernant l'accès à la profession, le conseil estime être autorisé à examiner individuellement chaque dossier présenté par des ressortissants belges ayant effectué leur formation dans un autre Etat de la Communauté européenne, avec la souplesse requise par l'état de l'intégration européenne.

Dans un souci d'équivalence, le Conseil estime judicieux que les candidats visés par cette situation soient invités à s'entretenir avec deux membres du Conseil pour que les connaissances spécifiques de droit belge soient vérifiées.

## 4.2. Accords de Bologne

L'Institut suit les discussions relatives aux accords de Bologne. Celles-ci ont été poursuivies à Prague en mai 2001. La nouvelle organisation des études universitaires est importante au niveau de l'accès à la profession.

Comme aux Pays-Bas et en France, le Conseil de l'Institut s'est prononcé dans le cadre des Accords de Bologne en faveur d'un diplôme de niveau Master pour l'accès à la profession.

## 4.3. Exercice d'activités de stage par un stagiaire via une société

### ► Contexte

La Commission du stage a soumis à la Commission juridique la question concernant la possibilité pour un stagiaire ayant conclu un contrat de stage en qualité de personne physique de transmettre à son maître de stage des honoraires pour les prestations qu'il a fournies, non pas en sa qualité de personne physique mais par le biais d'une société (par exemple une SPRL à associé unique).

En outre, la Commission du stage se demande quel pourrait être l'objet social d'une telle société.

### ► *Stage Intuitu personae*

La Commission juridique rappelle le texte de l'article 19 de l'Arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises; cette disposition prévoit expressément que le contrat de stage doit contenir les éléments suivants:

- L'engagement des parties de se conformer au règlement du stage et de se conformer aux instructions et directives qui leur sont données par l'IRE;
- L'engagement du maître de stage d'assurer la formation du stagiaire;
- L'engagement du stagiaire de se consacrer au stage avec loyauté et de ne pas porter atteinte aux intérêts professionnels de son maître de stage en cours de stage.

Selon la Commission, il faut en conclure que le contrat de stage dans le chef du stagiaire est toujours un contrat *-intuitu personae-* et que, par conséquent, les obligations de stage ne peuvent être remplies par le biais d'une société. La Commission juridique confirme ainsi le point de vue tel qu'il a été défendu précédemment par la Commission du stage (voir Rapport annuel IRE, 1993; voir également IRE, *Accès à la profession*, 2001, p. 37, point 6.2.2.b).

Etant donné que le stage ne peut être mené à bien par une personne morale, il est d'autant moins possible pour une personne morale d'obtenir le titre de stagiaire.

Par conséquent, il est inacceptable qu'une personne morale facture au maître de stage des prestations fournies par le stagiaire en tant que personne physique dans le cadre du stage.

### ► *Description de l'objet social*

Conformément à l'article 28, premier alinéa du règlement de stage précité, le stage comprend au moins mille heures par an. Cette règle implique qu'un stagiaire est autorisé à exercer d'autres activités professionnelles en plus d'activités exercées dans le cadre de son stage.

Il convient de vérifier dans quelle mesure ces activités complémentaires peuvent être exercées via une société et, dans l'affirmative, de vérifier quelle est la raison d'être d'une telle société.

La Commission juridique fait remarquer qu'en principe, le stagiaire est tenu de respecter les règles de déontologie des réviseurs d'entreprises (article 31, premier alinéa du règlement de stage). Ceci implique qu'il existe des restrictions en ce qui concerne les activités complémentaires qu'un stagiaire peut exercer. Ainsi, il serait par exemple exclu qu'un stagiaire exerce des activités commerciales. De telles activités ne peuvent d'ailleurs pas non plus être exercées par un réviseur d'entreprises.

Il est évident que le stagiaire, qui souhaite créer une société, doit tenir compte de ces restrictions déontologiques.

En ce qui concerne les activités dites compatibles (notamment les services sur le plan du contrôle, les services comptables et les conseils en la matière), il convient d'accorder une attention particulière au monopole dont bénéficient les groupes de professionnels agréés. Il est exclu que le stagiaire exerce de telles activités via une société qui n'est pas agréée auprès d'un des instituts professionnels reconnus par la loi. En d'autres termes, il est clair qu'une description trop vaste de l'objet social de la société peut entraîner certains problèmes en rapport avec le monopole des professions économiques.

#### ► *Conclusion*

Sur la base des arguments précités, la Commission juridique est d'avis qu'il convient de répondre par la négative à la question de savoir si un stagiaire peut exercer ses activités par le biais d'une société pendant son stage.

La facturation d'honoraires pour les prestations de stage fournies via une société est donc tout aussi inacceptable.

#### 4.4. L'initiative SLIM

La Commission européenne a souhaité poursuivre son objectif de développement d'une stratégie veillant à supprimer toutes les entraves à la libre prestation de services dans le marché intérieur.

L'initiative SLIM prévoit l'examen des directives sur la reconnaissance des qualifications professionnelles.

Une révision des directives actuelles est prévue par la Commission européenne.

L'un des aspects concerne la reconnaissance mutuelle des qualifications professionnelles et la mise en place d'un système de reconnaissance plus uniforme, plus transparent et plus souple.

L'Institut a été consulté à ce sujet par le Ministère des Affaires économiques.

L'Institut est d'avis que cette initiative, qui concerne de nombreuses professions, n'a pas d'impact majeur sur les dispositions en vigueur relatives au contrôle légal des comptes. En effet, une harmonisation minimale des formations et une reconnaissance (automatique) des titres professionnels équivalent à celui de réviseur d'entreprises en Belgique sont actuellement déjà prévues par la Huitième directive du 10 avril 1984.

La suite des travaux de la Commission européenne à ce sujet est prévue au printemps 2002.

## 5. SOCIÉTÉS DE RÉVISION

---

### 5.1. Omission de la liste des membres à défaut d'un associé réviseur d'entreprises

Dans le courant de cette année, le Conseil s'est prononcé sur l'omission de la liste des membres de quelques sociétés de révision. Il a été également décidé que les sociétés concernées ne pourront plus disposer d'associés ayant la qualité de réviseur d'entreprises.

Le Conseil rappelle à cet égard l'article 14,2° de l'Arrêté Royal du 15 mai 1985, lequel stipule que tous les associés sont tenus de disposer de la qualité de réviseur d'entreprises.

Dans tous ces cas, le Conseil vérifie que les mesures nécessaires ont été prises afin d'exclure les sociétés, non inscrites sur la liste des membres de l'IRE, qui exercent de manière illégitime l'exercice de la profession. Ces mesures consistent en la modification de l'objet social de la société ou dans d'autres cas, la dissolution et la liquidation de la société.

## 5.2. Dossier incomplet – Refus d'inscription


Le Conseil a refusé l'inscription de certaines sociétés de révision en raison du fait que le dossier relatif à la demande d'inscription sur la liste des membres ne répondait pas aux exigences de l'article 16 de l'arrêté royal du 15 mai 1985.

Il convient de rappeler que cette disposition prévoit expressément que le dossier doit contenir les éléments suivants:

1. Les statuts de la société, l'identité de ses associés et le nombre de parts détenues par chacun d'entre eux, l'identité des gérants ou administrateurs ainsi que ses comptes annuels pour les cinq derniers exercices ou depuis sa constitution si celle-ci remonte à moins de cinq ans;
2. La description précise de ses activités et la preuve de la décision, que ces activités sont, ou seront en cas d'admission, limitées à l'exercice de missions de révision visées à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 précitée et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de réviseur d'entreprise;
3. La justification du respect des conditions exigées dans la chef de la société, de ses gérants ou administrateurs et associés par l'article 14 de l'arrêté royal précité;
4. Une description précise de l'organisation et du fonctionnement de la société, des collaborations qu'elle s'est acquises, de ses méthodes de travail et des systèmes internes de contrôle de qualité qu'elle a mis en place;
5. Tous les éléments permettant de vérifier le respect des dispositions des articles 7 bis et 8 de la loi du 22 juillet 1953 précitée;
6. Si la société compte parmi ses associés, gérants ou administrateurs des personnes qui ne sont pas membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, mais qui ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente, conformément à l'article 14, alinéa 2, de l'arrêté royal précité, la justification du droit des réviseurs d'entreprises belges d'être membres de sociétés habilitées à exercer dans ce pays étranger les missions de contrôle des comptes de sociétés.

En application de l'article 2, § 3, du règlement d'ordre intérieur, les intéressés disposent de 30 jours à compter de la notification de la décision motivée émanant du Conseil, dans laquelle ce dernier constate que les conditions d'inscription sur la liste des membres n'ont pas été respectées, afin d'introduire un recours auprès de la Commission d'Appel contre une telle décision.

### 5.3. Limitation de la durée d'une société



Le Conseil de l'Institut a reçu de la part d'un confrère une requête afin que sa société soit rayée de la liste des membres de l'IRE, étant donné que la durée de sa société était venue à expiration.

Après analyse du dossier, il a été décidé que le confrère concerné avait procédé à une modification de statuts en vue de réduire la durée de la société.

Ce procédé visant à réduire la durée de la société, et de la conduire de facto en état de dissolution, a pour conséquence la suppression de la procédure prévue à l'article 181 du Code des Sociétés. Il n'y a donc aucun état de l'actif et du passif et encore moins un rapport de contrôle relatif à la dissolution de la société.

Le Conseil a décidé qu'un tel procédé constitue un contournement de la loi et plus précisément les règles relatives à la dissolution de la société et, par conséquent, ceci est difficilement acceptable. De plus, une telle pratique est indigne d'un reviseur d'entreprises.

Le confrère concerné a reçu un sévère rappel à l'ordre.

### 5.4. Dénomination des sociétés de révision

Dans le courant de cette année, le Conseil a été interrogé au sujet de la dénomination des sociétés de révision. Plus particulièrement, la question posée est la suivante: jusqu'où peut-on accepter qu'un nom de lieu soit ajouté à la dénomination de la société de révision afin de faire la distinction avec une dénomination semblable d'une autre société de révision inscrite sur la liste des membres?

Le Conseil est d'avis que l'ajout pur et simple du nom du lieu est insuffisant pour faire la distinction entre les différentes sociétés de réviseurs. De plus, le Conseil est d'avis qu'un tel ajout n'est pas conforme aux dispositions de l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE (avant l'introduction du Code des Sociétés: article 33, § 3 de la loi de 1953). Il est expressément stipulé que *«par dérogation aux articles 117, premier alinéa et 143, premier alinéa, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, les sociétés civiles visées au § 1<sup>er</sup>, constituées sous la forme de société privée à responsabilité limitée ou de société coopérative, doivent être qualifiées par une raison sociale. La raison sociale des sociétés visées au § 1<sup>er</sup> ne peut comporter que le nom de un ou plusieurs gérants, administrateurs, associés ou le nom de un ou plusieurs anciens associés ayant eu la qualité de réviseur d'entreprises.»*

## 5.5. Souscription d'une police d'assurance par les sociétés unipersonnelles

Conformément à l'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprise, les réviseurs d'entreprises sont responsables de l'accomplissement de leurs missions, conformément au droit commun. Il leur est interdit de se soustraire, par une convention particulière, à cette responsabilité même partiellement. Il est tout à fait licite pour les réviseurs d'entreprises de couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil de l'Institut.

Dans la circulaire D.009/96 du 6 septembre 1996 relative à l'assurance portant sur leur responsabilité civile (IRE, Rapport 1996), le Conseil est d'avis que les confrères doivent disposer des garanties suivantes:

- une couverture de 25 millions de BEF par sinistre est considérée comme un minimum;
- la police d'assurance doit couvrir toutes les missions légales du réviseur d'entreprises;
- conformément à la loi, la police doit être soumise préalablement au Conseil. La police doit aussi prévoir que sa résiliation implique une information préalable de l'Institut.

En 2001, le Conseil a déclaré à plusieurs reprises et a souligné que, dans le cadre d'une société unipersonnelle, les obligations déontologiques applicables lors de la conclusion d'une assurance portant sur la responsabilité civile, le sont également pour les sociétés de révision.

Par conséquent, les sociétés unipersonnelles sont tenues d'adresser à l'Institut une attestation de la conclusion d'une telle assurance.

## 6. SURVEILLANCE

---

### 6.1. Commission de Surveillance

#### a) Introduction

Selon l'usage, la Commission de Surveillance a fait rapport l'année dernière auprès du Conseil sur ses activités relatives à la surveillance. Un aperçu succinct de ses travaux de la Commission nommée ci-dessus est repris dans la deuxième partie du présent Rapport annuel.

Concernant les activités de surveillance accomplies, le Conseil tient à souligner qu'un certain nombre de thèmes ont retenu une attention particulière, notamment les enquêtes annuelles, les mandats d'administrateur, les sociétés de moyens et la communication à l'IRE des procédures judiciaires.

#### b) Enquêtes annuelles

L'article 18ter, § 2, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 stipule explicitement que chaque réviseur d'entreprises est tenu de faire part de chaque mission acceptée ainsi que la rémunération qui y correspond. Ces informations doivent être transmises au plus tard le 30 juin de chaque année pour les personnes physiques et au plus tard le dernier jour du sixième mois qui suit la clôture de l'exercice social lorsqu'il s'agit d'une société (article 32 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE).

Une nouvelle version du formulaire d'enquête annuelle est obligatoire depuis le 1 janvier 2001 (Voir à ce sujet: IRE-Rapport annuel 2000; voir également le formulaire sur le site web de l'IRE).

Une procédure d'avertissement est appliquée à l'égard des confrères ayant omis de transmettre leur enquêtes annuelles. Il a pu être constaté que de nombreuses sociétés unipersonnelles, faisant partie d'une autre société de réviseurs, n'avait apparemment pas tenu compte de l'obligation de transmettre l'enquête annuelle, qu'elles sont également tenues de respecter. Comme mentionné dans le commentaire explicatif du nouveau formulaire des communications annuelles, elles sont tenues de renvoyer le formulaire, même s'ils n'exercent pas d'activités propres. La mention «nihil» sera alors adaptée à la situation.

Les enquêtes annuelles permettront de mettre en place un examen systématique de la situation des réviseurs d'entreprises qui répondent à un (ou plusieurs) des trois critères suivants:

- Moins de 50 % des activités sont consacrées aux missions révisorales;
- Les honoraires (rémunération globale) s'élèvent à moins de 40.000 euros par réviseur d'entreprise/ personne physique;
- Confrères de plus de 65 ans.

#### c) Mandat d'administrateur et société de moyens

Il a été constaté que certains réviseurs d'entreprises participaient à la gestion de sociétés commerciales qui posent des «actes de commerçants» objectifs.

Le Conseil rappelle que l'interdiction visée à l'article 7*bis*, 2<sup>o</sup> de la loi du 22 juillet 1953 a un caractère absolu. La disposition légale susmentionnée énonce explicitement qu'un réviseur d'entreprise n'est pas autorisé<sup>(1)</sup> à exercer une activité commerciale ou une fonction d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales (ou de sociétés à forme commerciale).

La seule exception à cette interdiction concerne les sociétés professionnelles et interprofessionnelles. Par sociétés professionnelles on entend, les sociétés (civiles) de réviseurs reprises sur la liste de membres de l'IRE. L'article 14, 2<sup>o</sup> juncto 4<sup>o</sup> de l'AR du 15 mai 1985 portant sur l'admission de sociétés en qualité de membre de l'IRE fixe d'ailleurs que tous les

(1) Sauf lorsque ces fonctions lui sont confiées par un tribunal.

gérants et administrateurs de sociétés de révision doivent disposer de la qualité de réviseur d'entreprises (ou une qualité équivalente).

Le terme sociétés interprofessionnelles vise les sociétés de moyens, créées à titre professionnel entre, d'une part les réviseurs d'entreprises et d'autre part les non-réviseurs d'entreprises qui ont pour but de mettre en commun les moyens dans le cadre de l'exercice de la profession. En application de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 ceci requiert l'accord préalable du Conseil de l'Institut.

Le Conseil examinera si les conditions fixées par l'article 30 de l'AR du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont respectées. Dans de telles sociétés, qui auront toujours un caractère civil, un réviseur d'entreprises pourrait exercer un mandat d'administrateur.

Toute dérogation à cette interdiction, constatée dans le courant de l'année, donne toujours lieu à une injonction décidée par le Conseil de l'Institut, en application de l'article 18<sup>quater</sup> de la loi du 22 juillet 1953, afin de mettre un terme à la situation controversée, le tout sous peine de poursuites disciplinaires, en dépit de la durée du mandat. Dans un certain nombre de cas, il s'agissait d'une démission du poste d'administrateur. La cessation implique aussi l'apport de la preuve justifiant la régularisation de la situation.

#### d) Communication à l'IRE de procédures judiciaires

Le Conseil a dû constater que certains confrères ne tiennent pas suffisamment compte de l'article 18<sup>quinquies</sup>, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 et omettent de transmettre les informations nécessaires à l'Institut. L'article susmentionné fixe clairement que chaque réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative, relative à sa mission de réviseur, est tenu d'en informer l'Institut immédiatement. Concrètement ceci signifie que le réviseur d'entreprises en informe le Conseil dans le mois qui suit l'introduction de la procédure. Il notifie le résultat de la procédure au Conseil dans le mois qui suit la décision (article 34 du règlement d'ordre intérieur).

Le Conseil insiste auprès des confrères afin qu'ils respectent ces dispositions.

## 6.2. Compétences de la Commission de Surveillance

Le législateur a chargé l'Institut de veiller au bon accomplissement par les réviseurs des missions qui leur sont confiées (article 2 de la loi du 22 juillet créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises). Le Conseil de l'Institut attache une grande importance à cette mission et considère que la surveillance constitue un élément essentiel pour le bon fonctionnement du revisorat dans son ensemble.

Le Conseil a attribué cette fonction de surveillance à deux Commissions, la Commission de surveillance d'une part et la Commission de contrôle de qualité d'autre part. Ces Commissions sont constituées par le Conseil en application de l'article 25 du règlement d'ordre intérieur de l'IRE (AR du 20 avril 1989).

Jusqu'en 2001 ces deux Commissions fonctionnaient comme des sous-commissions d'une Commission de Surveillance les chapeautant. Vu les changements concernant le contrôle qualité découlant de la recommandation européenne en la matière<sup>(1)</sup>, le Conseil a opté pour une subdivision de la Commission de surveillance en deux Commissions autonomes, qui chacune dans leur champ de compétence ont été mandatées par le Conseil à veiller à l'accomplissement des activités de surveillance.

La décision du Conseil nécessite la révision de «la délégation du Conseil à la Commission de Surveillance» tel qu'elle émane de la décision du Conseil du 3 septembre 1993<sup>(2)</sup>. Le Conseil a demandé aux commissions de surveillance d'introduire une proposition à ce sujet.

## 7. CONTROLE DE QUALITE

---

### 7.1. Proposition de nouvelle norme relative au contrôle de qualité

Comme cela a été mentionné dans le Rapport annuel 2000 de l'IRE (p. 73), depuis 1999, le Conseil de l'Institut a entamé une étude approfondie

---

(1) Voir ci-dessous point 7.1

(2) Vademecum du réviseur d'entreprise, Edition 1999, p. 148.

consistant à revoir la norme relative au contrôle confraternel, essentiellement en se fondant sur l'expérience accumulée au cours des dernières années par la Commission chargée de son exécution pratique.

La recommandation de la Commission Européenne du 15 novembre 2000 «relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union Européenne»<sup>(1)</sup> a amené le Conseil à apporter des précisions sur certains points de la norme actuelle, afin de la rendre pleinement conforme à la recommandation européenne.

Il est important de souligner que, déjà dans le système actuel, contrairement à d'autres pays, le réviseur contrôlé ne peut pas choisir librement son contrôleur.

Les principales modifications faisant l'objet du projet de nouvelle norme sont les suivantes:

- La terminologie «contrôle confraternel» se voit remplacée par «contrôle de qualité».
- Des modalités particulières, en terme de choix du réviseur désigné et/ou des dossiers à contrôler, sont prévues pour les réviseurs à contrôler dont les activités comprennent l'exercice de missions auprès d'organismes d'intérêt général. Par organisme d'intérêt général, on entend les sociétés dont des titres sont inscrits à une bourse de valeurs, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances, les organismes de placement collectif et les fonds de pensions.
- Lorsque des problèmes importants sont révélés lors d'un contrôle, le Conseil pourra transmettre le dossier aux instances disciplinaires de l'Institut, après que le confrère concerné ait été entendu.
- En cas de réorganisation de deux ou plusieurs cabinets, le Conseil pourra aménager le calendrier relatif au contrôle de l'entité réorganisée.
- Auprès des sociétés ou associations de réviseurs comportant au moins dix réviseurs ayant le pouvoir de représenter le cabinet, un examen du contrôle de qualité interne au cabinet devra être réalisé. Le cas échéant, les résultats de l'analyse du contrôle interne de qualité pourront être pris en compte pour limiter le nombre des contrôles individuels à opérer.

(1) J.O.C.E., 31 mars 2001, L 91/91.

- Le Conseil de l'Institut fera annuellement rapport sur ses activités en matière de contrôle de qualité auprès du Conseil Supérieur des Professions Economiques, intervenant en tant qu'institution de supervision externe à la profession.
- Les reviseurs inscrits au tableau depuis plus de 5 ans (7 ans auparavant) peuvent désormais se porter candidats comme reviseur désigné.
- Les modalités en matière de désignation des présidents de collèges des reviseurs désignés sont adaptées.

La proposition de la norme adaptée, telle que proposée par le Conseil, et disponible sur le site de l'IRE ([www.accountancy.be](http://www.accountancy.be)), a été proposée pour avis au Conseil Supérieur de Professions Economiques. Le Conseil Supérieur devrait rendre son avis au printemps 2002.

## 7.2. Compétences de la Commission de Contrôle de Qualité

Nous renvoyons le lecteur au point 6.2. ci-dessus.

## 8. OMISSION TEMPORAIRE DU TABLEAU DES MEMBRES ET/OU DEMISSION

---

Le Comité exécutif et le Conseil sont au regret de constater que de plus en plus de jeunes confrères travaillant pour le compte d'un cabinet de reviseurs d'entreprises ne remettent pas leur démission en temps opportun lorsqu'ils souhaitent quitter la profession ou attendent trop longtemps avant d'adresser au Conseil leur requête d'omission temporaire du tableau des membres. La qualité de reviseur d'entreprises n'est toutefois pas liée à la collaboration avec un cabinet de reviseurs d'entreprises; elle est personnelle. Par conséquent, tant qu'un reviseur d'entreprises n'a pas personnellement notifié son intention de démissionner en tant que membre (article 5, § 4, du règlement d'ordre intérieur) ou qu'il n'a pas sollicité auprès du Conseil l'omission temporaire du tableau des membres (article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur), il reste tenu au respect de toutes les règles déontologiques (comme, par exemple, s'abstenir de cumuler des fonctions incompatibles) et aux obligations de cotisations imposées à tous les reviseurs d'entreprises.

La procédure d'omission temporaire du tableau des membres a été instaurée par l'arrêté royal du 12 mars 2000 modifiant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des réviseurs d'entreprises (MB 28 mars 2000). Une coordination officieuse du règlement d'ordre intérieur a été reprise dans le Rapport annuel 2000 (pp. 323-341), que l'on peut également retrouver sur le site web de l'IRE à l'adresse suivante: <http://www.accountancy.be/ned/ibe/index.html>.

## 8.1. Omission temporaire du tableau des membres

Conformément à l'article 5 § 5 du règlement d'ordre intérieur, le Conseil peut octroyer l'omission temporaire du tableau des membres au membre qui en introduit la demande. Toutefois, le Conseil ne doit pas nécessairement accéder à cette requête. Il s'agit d'un règlement favorable que le Conseil peut accorder à un membre qui, au moment de sa demande, ne peut incontestablement pas être en infraction avec les dispositions légales et réglementaires applicables à tous les réviseurs d'entreprises inscrits au tableau des membres.

Le Conseil a donc tenu à préciser les conditions dans lesquelles il accorde cette omission temporaire. Ces précisions ont été publiées dans le Bulletin d'information 6/2000 (p. 9) et, plus tard, dans le Rapport annuel 2000 de l'IRE (pp. 31-35). Les deux publications peuvent être consultées sur le site web de l'IRE.

Pour que le Conseil accède à une demande d'omission temporaire du tableau des membres, le demandeur doit clairement mentionner dans sa demande que:

- il a mené à bien toutes les missions qui lui ont été confiées en sa qualité de réviseur d'entreprises;
- il a confié les missions en cours à un autre réviseur d'entreprises;
- il a satisfait à toutes les obligations de cotisations jusqu'à la date de sa demande;
- il ne se trouve pas dans une situation pouvant donner lieu à des problèmes disciplinaires;
- à la date de sa demande (et, le cas échéant, depuis son départ de la société de réviseurs dont il faisait partie), il n'a pas exercé d'activités

considérées comme incompatibles par l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953, notamment celles qui découlent d'un contrat d'emploi (à l'exception de celui conclu avec un autre réviseur d'entreprises) ou celles qui découlent de l'exercice des activités commerciales et il continuera à adopter cette attitude jusqu'à ce que le Conseil l'informe de l'acceptation de sa demande d'omission.

En outre, le Conseil demande que le demandeur l'informe de la relation qu'il entretient – et, le cas échéant, de la relation que la société de réviseurs qu'il quitte entretient ou a entretenue – avec son futur employeur.

## 8.2. Démission tardive

Lorsque le réviseur n'a pas satisfait aux conditions susmentionnées pour obtenir l'omission temporaire du tableau des membres et que, par conséquent, il n'a pas fourni les confirmations demandées, la démission s'impose pour le membre qui, éventuellement, ne souhaite temporairement plus exercer la profession. Cette demande de démission tardive doit être introduite conformément à l'article 5, § 4, du règlement d'ordre intérieur, qui prévoit: «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 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».*

Le Conseil demande également au réviseur d'entreprises démissionnaire de lui faire savoir quelle relation il entretient – et, le cas échéant, la relation que la société de réviseurs qu'il quitte entretient ou a entretenue – avec son futur employeur.

Il convient de rappeler que tout membre démissionnaire est autorisé à demander une réinscription au tableau des membres, comme stipulé par l'article 6 du règlement d'ordre intérieur. Lorsque cette réinscription a lieu dans les 5 ans qui suivent la date de la démission, le membre est à nouveau autorisé à exercer sa fonction sans exigences supplémentaires.

## 9. BASE DE CALCUL DE LA COTISATION VARIABLE

Dans son Rapport annuel 2000 (voir pp. 34-35), le Conseil a fait part de son point de vue concernant la base de calcul de la cotisation variable, et ce à la lumière de l'article 7 modifié par 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, qui règle notamment le mode de calcul et la perception des cotisations variables de l'Institut.



Fin 2000, tous les membres se sont déjà vu remettre le formulaire de déclaration intitulé «déclaration sur l'honneur du calcul de la cotisation variable 2001», qui doit être remis au plus tard le 31 mars de chaque année, conformément au quatrième alinéa de l'article 7 du règlement d'ordre intérieur. Ce document a été transmis accompagné d'une lettre du Président expliquant qu'à partir de 2001, conformément à la nouvelle formulation de l'article 7, alinéa premier, du règlement d'ordre intérieur, la cotisation variable serait calculée pour tous les membres sur 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 (en d'autres termes, sur le chiffre d'affaires soumis à la TVA pour l'ensemble de l'année 2000).

Afin d'apporter une réponse aux réactions de plusieurs membres et aux questions posées lors de l'assemblée générale du 27 avril 2001, le Conseil a donc décidé – sur proposition du Secrétaire trésorier de l'Institut – d'exclure de la base de calcul de la cotisation variable la facturation des prestations fournies par une société de réviseurs à sa société de moyens belge dans le cadre de la gestion de la société de moyens (aucune facturation à la société de moyens qui est par la suite directement ou indirectement refacturée à un tiers ne peut être déduite).

Le Conseil a donc élaboré un nouveau formulaire de déclaration (déclaration sur l'honneur) qui tient compte de la décision précitée.

La décision du Conseil a été communiquée avec le nouveau formulaire de déclaration à toutes les sociétés de réviseurs d'entreprises, permettant à celles-ci d'envoyer une nouvelle déclaration sur l'honneur au cas où la décision du Conseil précitée leur était applicable.

## 10. RETARD DE PAIEMENT DES COTISATIONS EXIGIBLES

---

A plusieurs reprises, le Comité exécutif a constaté que plusieurs membres ne payaient pas leurs cotisations dans les délais réglementaires. Certains ne procèdent pas au paiement immédiat, même après avoir reçu la mise en demeure du secrétaire trésorier. En outre, le comportement de ces membres entraîne des formalités administratives dont les coûts sont finalement répercutés sur tous les autres membres.

C'est la raison pour laquelle le Comité exécutif se voit obligé d'appliquer la disposition de l'article 7, 5<sup>ème</sup> alinéa, du règlement d'ordre intérieur, qui prévoit ce qui suit: *«(...) 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.»*

Le Conseil considère l'application de l'intérêt de retard, conformément à la disposition précitée du règlement d'ordre intérieur, comme une sanction administrative qui n'enlève rien au fait que les personnes concernées ne respectent pas l'article 6 de la loi et l'article 7 du règlement d'ordre intérieur, s'exposant ainsi à une procédure disciplinaire. La même règle est bien entendu applicable lorsque la déclaration sur l'honneur du calcul de la cotisation variable n'est pas introduite dans les délais réglementaires, même après une mise en demeure, ce qui entrave le calcul de cette cotisation et, par conséquent, sa perception.

## 11. CONTRAT D'EMPLOI ENTRE UN ANCIEN AUDITEUR ET LA SOCIETE AUDITEE

---

L'article 12 § 1 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises prévoit que:

*«Le Réviseur d'entreprise ne peut accepter aucune mission révisoriale dans une entreprise où il exerce ou a exercé pendant les trois années précédentes soit des fonctions d'administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction. Un membre du personnel ou un stagiaire du réviseur*

*d'entreprises qui se trouverait dans une telle situation ne pourrait prendre aucune part dans l'exécution de cette mission revisorale.»*

En outre, le Conseil approuve également les mesures de sauvegarde, reprises dans le projet de recommandation du *Committee on Auditing* de la Commission européenne afin d'assurer l'indépendance (a) de l'ancien auditeur, qui signe un contrat d'emploi auprès de la société auditée et (b) de l'auditeur qui lui succède (voir à ce sujet le Rapport annuel 2000, pp. 40 et suiv.).

Le Conseil exige, afin de contrôler le respect des principes d'indépendance susmentionnés, que le membre désirant quitter la profession, en vue de donner une autre orientation à sa carrière, l'informe sur la relation, qu'il entretient ou a entretenue, et le cas échéant, l'informe de la relation que la société de réviseurs qu'il quitte, entretient ou a entretenue avec son futur employeur. Ceci sera communiqué en même temps que la démission ou la demande d'omission temporaire de la liste des membres (voir à ce sujet le point 8 précédent: omission temporaire de la liste des membres ou la démission).

## 12. SECRET PROFESSIONNEL

---

### 12.1. Requête du Procureur du Roi

Il arrive que des réviseurs d'entreprises soient sollicités par des agents de la police judiciaire sur la base d'une requête établie par le Procureur du Roi. Par conséquent, le dossier en est au stade de la récolte d'informations, une opération dirigée par le parquet.

Le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

Le Conseil s'en tient à la position prise précédemment, communiquée par la Commission juridique (Rapport annuel IRE, 1991). Selon le Conseil, il est clair que le secret professionnel doit être invoqué en cas d'interrogatoire par le Procureur du Roi. Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une déposition devant la justice, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

## 12.2. Curatelle

Il est souvent fait appel aux services des réviseurs d'entreprises, tout particulièrement dans le cadre de la curatelle d'une faillite. Dans ce cas précis, la question est également de savoir si le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

Dans le cas présenté, l'objet de la mission consistait principalement à mettre à jour les manquements des administrateurs dans le cadre de la gestion de sociétés faisant partie d'un groupe.

Les curateurs ont transmis au parquet une copie du rapport du réviseur d'entreprises, pour autant que ce rapport révèle les infractions commises sur le plan pénal.

Le Parquet a désigné un expert chargé d'analyser la comptabilité de la société. A cette fin, l'expert a reçu le rapport du réviseur d'entreprises désigné par la curatelle. Le réviseur d'entreprises refuse de transmettre ses documents de travail à l'expert, considérant qu'il est tenu au secret professionnel.

Le Parquet s'interroge sur la portée du secret professionnel auquel est tenu le réviseur d'entreprises, qui n'est pas intervenu en tant que commissaire mais qui a été chargé d'une mission en tant qu'expert. Selon le parquet, les experts qui exercent une profession soumise au secret professionnel (les réviseurs d'entreprises, par exemple) et qui sont chargés d'une mission dans le cadre d'un mandat juridique ne sont pas tenus au secret professionnel vis-à-vis des instances judiciaires requérantes.

Après avoir obtenu l'avis de la Commission juridique, le Conseil est d'avis que la curatelle n'a pas le droit d'accéder aux documents de travail du réviseur d'entreprises. Par conséquent, le réviseur d'entreprises n'est pas non plus obligé de transmettre ses documents de travail à l'expert. La Commission juridique attire l'attention sur le fait que le réviseur n'est pas intervenu en qualité d'expert pour le compte du tribunal mais à la demande de la curatelle.

## II. DROIT COMPTABLE

### 1. Harmonisation comptable: Aspects internationaux, européens et nationaux

#### 1.1. Aspects internationaux

- 1.1.1. Changement de terminologie des normes IAS
- 1.1.2. Publication de la norme IAS 41
- 1.1.3. Publication de nouvelles interprétations du SIC
- 1.1.4. Consultation publique d'un projet de préface aux normes IFRS
- 1.1.5. Rencontre entre l'IASB et les normalisateurs comptables nationaux ayant un correspondant auprès de l'IASB
- 1.1.6. Projets de l'IASB

#### 1.2. Aspects européens

- 1.2.1. Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil du 13 février 2001 sur l'application des normes comptables internationales
- 1.2.2. Avis du Comité économique et social
- 1.2.3. Directive européenne sur la *Fair value*
- 1.2.4. Evolutions récentes au niveau européen

#### 1.3. Aspects nationaux

- 1.3.1. Nouvelle Commission de l'IRE
- 1.3.2. Activités de la CNC
- 1.3.3. Avis du Conseil central de l'économie sur les IAS
- 1.3.4. Actes du Forum 2000 du révisoriat – L'internationalisation de la profession: les normes comptables internationales

### 2. Comptabilité provinciale

## 1. HARMONISATION COMPTABLE: ASPECTS INTERNATIONAUX, EUROPÉENS ET NATIONAUX

---

### 1.1. Aspects internationaux

Le Conseil a suivi attentivement les prises de position de l'IASB (ex-IASC, voy. la seconde partie du présent rapport annuel, point V. Relations extérieures) et les activités qu'il a menées au courant de l'année 2001 dans le cadre du processus d'harmonisation comptable au niveau international.

Outre l'importante réforme constitutionnelle de l'IASB, décrite dans la seconde partie du présent rapport annuel, les prises de décisions et les activités de l'IASB ont notamment porté sur les éléments suivants:

#### 1.1.1. Changement de terminologie des normes IAS

Lors de sa première réunion, qui s'est tenue à Londres du 18 au 20 avril 2001, l'IASB a approuvé une résolution visant à reprendre l'ensemble des IAS et des interprétations établies sous son ancienne constitution par le Conseil de l'*International Accounting Standards Committee* et le *Standing Interpretations Committee*. L'objectif de cette résolution visait à maintenir la validité de ces normes et de ces interprétations jusqu'à ce que l'IASB décide éventuellement de les amender ou de les annuler.

L'IASB a également annoncé que les normes comptables internationales qu'il émettrait à l'avenir ne porteront plus le nom de normes IAS mais celui de normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Aussi, les normes numérotées de 1 à 41, existantes au premier avril 2001, date d'entrée en fonction de l'IASB, conservent leur nomenclature IAS. La prochaine norme émise portera l'intitulé IFRS 1 et non pas «norme IAS 42».

Ce changement de terminologie témoigne de la volonté de l'IASB d'étendre son action à l'information financière en général et pas seulement au processus de normalisation comptable.

Dans le prolongement de ces modifications de terminologie, il est également prévu de transformer l'actuel *Standards Interpretation Committee* par l'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), lequel sera chargé des problèmes d'interprétation de l'information financière. Ce

projet de réforme fait l'objet d'une consultation publique sur le site de l'IASB, jusqu'au 15 février 2002.

### 1.1.2. Publication de la norme IAS 41

En février 2001, l'IASB (actuellement IASB) a émis la norme IAS 41 qui décrit le traitement comptable, la présentation des états financiers et les obligations de publicité relatifs aux activités agricoles.

Cette norme introduit notamment la méthode de la juste valeur pour l'évaluation des actifs biologiques. Elle permet le recours à un nouveau mode d'évaluation des stocks et la reconnaissance immédiate des produits et pertes liés à leur réévaluation.

Cette norme s'applique aux exercices ouverts à compter du ou après le premier janvier 2003. Une application anticipée reste toutefois vivement encouragée.

### 1.1.3. Publication de nouvelles interprétations du SIC

Lors de son entrée en fonction le premier avril 2001, l'IASB a exprimé le souhait de s'impliquer davantage dans le développement des interprétations des normes IFRS par rapport au mode de participation qui prévalait sous l'ancienne constitution.

A cette fin, l'IASB a établi de nouvelles relations de travail avec le SIC, lesquelles ont permis de publier, le 24 décembre 2001, les différentes interprétations suivantes afin de clarifier certains aspects comptables couverts par les normes comptables internationales:

- SIC-27: *Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease*
- SIC-28: *Business Combinations – «Date of Exchange» and Fair Value of Equity Instruments*
- SIC-29: *Disclosure – Service Concession Arrangements*
- SIC-30: *Reporting Currency – Translation from Measurement Currency to Presentation Currency*
- SIC-31: *Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services*
- SIC-33: *Consolidation and Equity Method – Potential Voting Rights and Allocation of Ownership Interests*

#### 1.1.4. Consultation publique d'un projet de préface aux normes IFRS

Le 8 novembre 2001, l'IASB a soumis à consultation publique un projet de préface aux normes IFRS. La clôture de cette consultation publique est prévue pour le 15 février 2002.

Cette consultation permettra de mettre à jour la dernière version de la préface qui remonte à 1982, en reprenant notamment les développements intervenus depuis lors en matière de préparation et de présentation des états financiers.

Ce projet de préface<sup>(1)</sup> est disponible sur le site internet de l'IASB: <http://www.iasb.org.uk>

#### 1.1.5. Rencontre entre l'IASB et les normalisateurs comptables nationaux<sup>(2)</sup> ayant un correspondant auprès de l'IASB

Cette rencontre a eu lieu le 24 mai 2001 et s'est principalement focalisée sur le programme de travail de l'IASB, la stratégie de partenariat entre l'IASB et les normalisateurs comptables nationaux ainsi que sur la répartition des ressources techniques.

#### 1.1.6. Projets de l'IASB

Le programme de travail et les projets de l'IASB ainsi que la priorité des thèmes retenus sont également disponibles sur le site de l'IASB.

## 1.2. Aspects européens

### 1.2.1. Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil du 13 février 2001 sur l'application des normes comptables internationales

#### a) Introduction

Dans ses conclusions, le Conseil européen de Lisbonne des 23 et 24 mars 2000 avait inscrit au rang de ses priorités la nécessité de poursuivre l'accé-

(1) *Exposure Draft of Proposed Preface to IFRS.*

(2) A savoir: l'Australie, la Nouvelle Zélande, le Canada, les Etats-Unis, la France, le Japon, l'Allemagne et le Royaume-Uni.

lération de l'achèvement du marché intérieur des services financiers. A cette fin, le Conseil européen avait souhaité que le Plan d'action pour les services financiers<sup>(1)</sup> proposé par la Commission européenne entre en vigueur en 2005 et que celle-ci prenne les mesures nécessaires pour améliorer la comparabilité des états financiers des sociétés cotées en bourse<sup>(2)</sup>.

C'est, sous l'impulsion du Sommet européen de Lisbonne, que la Commission a publié, le 13 juin 2000, sa stratégie en matière d'information financière<sup>(3)</sup>, dans laquelle elle propose d'astreindre toutes les sociétés cotées de l'Union européenne à élaborer dès 2005 leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales (normes IAS). Comme abordé dans le précédent rapport de l'IRE<sup>(4)</sup>, cette stratégie s'inscrit dans la politique de la Commission européenne en matière d'harmonisation comptable, définie en novembre 1995 et visant à promouvoir l'usage du référentiel comptable de l'*International Accounting Standards Committee* sur toutes les places boursières et à rejoindre les initiatives prises en ce sens par l'IASB (ex-IASC) et par l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV).

Le 17 juillet 2000, le Conseil Ecofin de l'Union européenne a réservé un accueil favorable à la Communication de la Commission européenne, précisant que l'objectif recherché par cette dernière, en l'occurrence une meilleure comparabilité des états financiers des sociétés cotées, des établissements financiers et des sociétés d'assurance, constituait un facteur incontournable pour l'intégration des marchés financiers.

C'est également à la suite de cet accueil favorable que le Conseil Ecofin a invité la Commission européenne à élaborer une proposition visant à définir un cadre de référence qui fixe les règles relatives à l'adoption et à l'application des normes IAS au sein de l'Union européenne.

(1) Communication de la Commission européenne, «*Services Financiers: Mise en œuvre du cadre d'action pour les services financiers: Plan d'action*», 11 mai 1999, disponible sur le site internet de la Commission: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/finances/general/actionfr.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/finances/general/actionfr.pdf)

(2) L'expression «*sociétés cotées*» désigne toutes les sociétés faisant appel public à l'épargne.  
(3) Communication européenne au Conseil et au Parlement européen, COM (2000) 359, «*Stratégie de l'Union européenne en matière d'information financière: la marche à suivre*», 12 p., J.O.C.E., 24 janvier 2001.

(4) Voir IRE, Rapport 2000, pp. 78-79 et p. 84.

Dans cette perspective, la Commission européenne a opté pour une proposition de règlement afin de garantir la sécurité juridique des normes IAS au sein de l'Union européenne ainsi que leur application uniforme par les sociétés cotées dans les délais impartis. L'approche du règlement par rapport à une recommandation a également été retenue pour éviter de retards injustifiés en matière de transposition des normes IAS dans le système juridique national.

Cette proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil concernant l'application des normes IAS a été publiée par la Commission européenne le 13 février 2001<sup>(1)</sup>. Cette proposition devrait être approuvée par le Parlement et le Conseil européen au courant de l'année 2002. Elle fait encore à l'heure actuelle l'objet d'amendements sur certains points, suite notamment aux observations émises par le Service juridique du Conseil de l'Union européenne et par les délégations des Etats membres.

#### b) Lignes de force de la proposition de règlement

##### 1° *Champ d'application des normes IAS*

La proposition de règlement prévoit l'obligation pour toutes les sociétés cotées dans l'Union européenne<sup>(2)</sup> ou en voie de l'être d'établir, au plus tard à partir de 2005, leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS adoptées par l'Union européenne. Elle prévoit en outre la faculté pour les Etats membres d'autoriser ou d'obliger les sociétés cotées ou en voie de l'être à appliquer les IAS pour l'établissement de leurs comptes statutaires, ainsi que celle d'autoriser ou d'obliger les sociétés non cotées à appliquer ce même jeu de normes pour l'élaboration de leurs comptes consolidés et/ou leurs comptes sociaux.

(1) COM (2001), Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur l'application des normes comptables internationales, 13.02.2001, disponible sur le site internet de la Commission européenne: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/fr/company/account/news/index.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/account/news/index.htm)

(2) Y compris les petites et moyennes entreprises, les banques et les entreprises d'assurance.

Les différents cas de figure sont repris dans le tableau ci-après:

Utilisation du référentiel comptable IAS		
Critères de référence	Comptes consolidés	Comptes statutaires
Sociétés cotées	Obligation dès 2005	Faculté accordée aux Etats membres d'autoriser ou d'obliger l'usage des IAS
Sociétés non cotées	Faculté accordée aux Etats membres d'autoriser ou d'obliger l'usage des IAS	Faculté accordée aux Etats membres d'autoriser ou d'obliger l'usage des IAS

### 2° Calendrier et date d'entrée en vigueur

Dans les considérants précédant la proposition de règlement, il a été prévu de fixer la date butoir de 2005 pour l'application obligatoire des normes IAS. D'ici là, les Etats membres pourront également exiger ou autoriser une application anticipée des IAS pour tout ou partie des sociétés visées dans la proposition de règlement.

Cependant, les amendements en préparation de la proposition de règlement portent notamment sur la difficulté de respecter cette date butoir en pratique.

### 3° Statut des directives comptables

Dans sa communication du 13 février 2001, la Commission européenne a annoncé que les directives comptables existantes en matière d'information financière, notamment la quatrième directive relative aux comptes annuels des sociétés (78/660/CEE) et la septième directive concernant les comptes consolidés (83/349/CEE), conserveront leur statut légal de référence en matière d'information financière pour l'ensemble des sociétés de capitaux en Europe.

Afin d'atteindre cet objectif, la Commission européenne a entamé au courant de l'année 2001 une phase de modernisation de ses directives comptables de manière à assurer la concordance de ces directives avec les normes comptables internationales, et partant, à permettre l'application intégrale des normes comptables actuelles et futures de l'IASB au sein de l'Union européenne. La clôture de cette phase de modernisation est en principe prévue pour 2002.

Le Comité de contact, organe consultatif de la Commission européenne mis sur pied à cet effet notamment<sup>(1)</sup>, a examiné en première instance la problématique de l'application de la méthode de comptabilisation à la «juste valeur».

Cet examen a abouti sur une proposition de directive proposée par la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil des Ministres le 16 mars 2001. Celle-ci modifie la quatrième directive concernant les comptes annuels des sociétés, la septième directive concernant les comptes consolidés et la directive sur les comptes annuels des banques, de manière à permettre l'évaluation de certains passifs et actifs financiers à leur «juste valeur».

La directive relative à la «juste valeur» a été adoptée le 31 mai 2001 par le Conseil et le Parlement de l'Union européenne. Ce point fait l'objet d'une analyse séparée.

#### 4<sup>o</sup> Mécanisme d'adoption des normes IAS au sein de l'Union européenne

La proposition de règlement institue la mise sur pied d'un nouveau mécanisme communautaire chargé d'évaluer et d'adopter juridiquement les normes comptables internationales établies par l'*International Accounting Standards Board* (IASB) en vue de leur application au sein de l'Union européenne. Ce mécanisme d'évaluation et d'adoption sera également chargé

(1) Ce Comité de contact, composé de représentants des Etats membres et de la Commission européenne, enregistre également à l'actif de ses compétences, le contrôle légal des comptes. Le Comité de contact a été établi conformément à l'article 52 de la quatrième directive 78/660/CEE concernant comptes annuels de certaines formes de sociétés. Ce Comité de contact poursuit les objectifs suivants:

- promouvoir une application harmonisée des directives comptables par une concertation régulière sur, notamment, les problèmes concrets induits par leur mise en œuvre;
- conseiller la Commission européenne sur les éventuels compléments ou amendement à apporter aux directives comptables.

d'examiner si les normes comptables internationales établies par l'IASB rejoignent les préoccupations politiques de l'Union européenne.

La création d'un mécanisme d'évaluation et d'adoption des normes comptables internationale est indispensable dans la mesure où l'Union européenne n'estime pas opportun, tant au niveau politique que juridique, de déléguer, de manière inconditionnelle et irréversible, sa compétence en matière de normalisation comptable à l'IASB, organisme privé sur lequel l'Union européenne n'exerce à l'heure actuelle aucune influence. Il est par ailleurs crucial de garantir la sécurité juridique des normes comptables internationales en évaluant et en approuvant celles parmi elles qui devront être appliquées par les sociétés cotées dans l'Union européenne.

Ce mécanisme communautaire d'approbation des normes comptables internationales sera doté d'une double structure, composée d'une part, d'un niveau réglementaire, le «Comité de réglementation comptable», et, d'autre part, d'un niveau technique, le «Comité technique comptable».

#### (i) Comité de réglementation comptable

Le Comité de réglementation comptable opérera au niveau politique selon les dispositions communautaires organisant la prise de décisions par les comités dits «de réglementation». Ces dispositions communautaires sont prévues dans la décision du 18 juillet 1987 du Conseil européen, connue sous le nom de «décision de comitologie»<sup>(1)</sup>.

*«Comitologie: aux termes du Traité CE, la Commission européenne est, en règle générale, compétente pour l'exécution des décisions arrêtées par le Conseil de l'Union européenne (article 145 du Traité CE). Le Conseil contrôle l'usage que fait la Commission de ses pouvoirs exécutifs par le biais de comités composés d'experts nationaux. Il s'agit de comités consultatifs, de comités de gestion ou de comités de réglementation, selon le degré de sensibilité du secteur en question. Les comités consultatifs peuvent uniquement faire des recommandations non contraignantes à la Commission. Les comités de gestion, par contre, peuvent renvoyer au*

(1) Une définition précise de la comitologie est disponible sur le site internet de la Commission européenne, à l'adresse suivante: [http://www.inforegio.cec.eu.int/wbover/overglu/C\\_FR.htm](http://www.inforegio.cec.eu.int/wbover/overglu/C_FR.htm)

*Conseil, avec effet suspensif, les mesures d'exécution de la Commission. Si le Conseil ne prend pas de décision dans le délai imparti, la Commission peut arrêter les mesures d'exécution fixées. Les comités de réglementation peuvent eux aussi suspendre des mesures prises par la Commission et les renvoyer au Conseil. Cependant, dans le cas où le Conseil ne respecte pas le délai fixé, la Commission ne peut arrêter les mesures que si le Conseil ne s'y est pas opposé à la majorité simple. Au grand dam de la Commission, le Conseil tend à privilégier la procédure du comité de réglementation – à laquelle il peut recourir à loisir en vertu de la décision du 18 juillet 1987 (connue sous le nom de «décision comitologie»). Le terme «comitologie» renvoie donc à la restriction par le Conseil des pouvoirs exécutifs de la Commission.»*

Aussi, le comité de réglementation comptable fonctionnera selon les différentes étapes suivantes:

- **Première étape:** Présentation par la Commission européenne de sa proposition d'adoption ou de rejet d'une norme comptable internationale

Le comité de réglementation comptable examine la proposition de la Commission européenne concernant l'adoption ou le rejet d'une norme comptable internationale. Cette proposition est assortie d'un rapport de la Commission européenne qui identifie la norme comptable internationale en question, sa compatibilité avec les directives comptables existantes et sa validité en tant que base appropriée pour l'information financière au sein l'Union européenne. Pour élaborer ce rapport, la Commission européenne pourra consulter le Comité technique comptable.

- **Deuxième étape:** Avis rendu par le Comité de réglementation comptable sur la proposition de la Commission européenne

Le Comité de réglementation comptable, composé des représentants des Etats membres et présidé par la Commission européenne, dispose d'un mois pour rendre un avis sur la l'adoption ou le rejet de normes comptables internationales par l'Union européenne et sur la date d'entrée en vigueur d'une norme comptable internationale adoptée au sein de l'Union européenne.

Les modalités de vote qui prévalent au sein Comité de réglementation comptable sont équivalentes à celles qui prévalent au sein du Conseil européen. Il s'agit en l'occurrence d'un vote à la majorité qualifiée.

En cas d'adoption de la norme par le Comité de réglementation comptable, la Commission européenne est invitée à prendre les mesures nécessaires pour que cette norme soit adoptée en vue de son utilisation dans l'environnement juridique européen.

- *Troisième étape*: Transmission de la proposition de la Commission européenne soit au Comité technique comptable, soit au Conseil européen

Si le Comité de réglementation comptable n'a pas d'avis ou s'il rend un avis négatif sur la proposition de la Commission européenne, cette dernière peut transmettre sa proposition au Comité technique comptable ou au Conseil européen pour examen.

Conformément aux procédures relatives aux prises de décision par les Comités de réglementation, le Parlement européen est tenu informé des travaux du Comité de réglementation comptable et peut intervenir s'il estime que la Commission européenne a dépassé le cadre de ses compétences.

#### (ii) Comité technique comptable

Le Comité technique comptable sera chargé de fournir l'assistance et l'expertise requises pour l'évaluation des normes IAS dans la perspective de leur utilisation dans l'environnement juridique européen. Il sera également chargé de suivre activement le processus de normalisation comptable et de coordonner les différents avis européens en matière d'harmonisation et de normalisation comptable.

Le Comité technique comptable été créé le 26 juin 2001 dans le cadre d'une initiative du secteur privé, sous le nom de l'«EFRAG» ou l'«*European Financial Reporting Advisory Group*» («Groupe consultatif pour l'information financière en Europe»), par les principaux acteurs intéressés par le reporting financier<sup>(1)</sup>.

(1) Au nombre de 10, les différentes parties prenantes au processus de création du Comité technique comptable regroupent la profession comptable (FEE), les petites et moyennes entreprises (UEAPME et EPAA), les utilisateurs des comptes (FESE et EFFAS) et les préparateurs des comptes (UNICE, EBF, ESBG, GEBC, et CEA).

L'EFRAG constitue ainsi le niveau technique du mécanisme européen d'adoption des normes IAS. L'EFRAG est entré en fonction au mois de septembre 2001.

Le Commissaire européen chargé du Marché intérieur, M. Frits BOLKESTEIN, s'est félicité de cette initiative privée, en précisant qu'elle permettra à l'Union européenne, par l'intermédiaire des principaux acteurs intéressés par l'information financière, de jouer un rôle proactif et influent dès les premiers stades du processus de normalisation comptable de l'IASB.

### 5° Structure et objectifs de l'EFRAG<sup>(2)</sup>

A l'image du mécanisme communautaire d'adoption des normes IAS, l'EFRAG est composé de deux entités: un Conseil de surveillance (*Supervisory Board of European Organisations*) et un Comité technique comptable:

#### (i) Conseil de surveillance

Le Conseil de surveillance réunit en son sein des représentants des organismes européens fondateurs de l'EFRAG afin de protéger les intérêts européens en matière d'harmonisation et de normalisation comptable dans le débat de l'IASB.

Le Comité de surveillance, présidé actuellement par M. Göran TIDSTRÖM, actuel Président de la FEE, devra notamment:

- nommer les membres et le président du Comité technique comptable;

---

.../...

- FEE: Fédération des Experts-comptables Européens;
- FESE: Federation of European Securities Exchanges;
- EFFAS: European Federation of Financial Analysts Societies;
- UNICE: Union des Confédérations de l'Industrie et des Employeurs d'Europe;
- EBF: European Banking Federation;
- ESBG: European Savings Banks Group;
- GEBC: European Association of Cooperative Banks;
- CEA: Comité Européen des Assurances;
- UEAPME: European Association of Craft, Small and Medium-sized Enterprises;
- EFAA: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs.

(2) Les informations concernant la structure de l'EFRAG reprises ci-dessous sont détaillées dans l'article «*Mise en place de l'EFRAG*», paru dans le Bulletin Comptable et Financier, avril 2001, pp. 13 à 16, aux Editions Francis LEFEBVRE.

- guider le programme de travail et superviser les travaux du Comité technique comptable;
- approuver le budget et assurer le financement de l'EFRAG.

Quatre membres belges font partie du Conseil de surveillance: MM. Jan VERHOEYE, Frédéric CHANDELLE, Hervé GUIDER et Paul ARIMAN.

#### (ii) Comité technique comptable

Le Comité technique comptable réunit en son sein un effectif restreint d'experts techniques européens, soit 11 membres au total, dont un Belge, M. Freddy MEAN<sup>(1)</sup>. Des représentants de la Commission européenne et du Comité européen des régulateurs de marchés (ex-FESCO<sup>(2)</sup>), y siègent également en tant qu'observateurs.

Le Comité technique comptable est chargé de la réalisation des activités techniques attribuées à l'EFRAG. Ainsi, sur base d'une analyse technique et d'une consultation auprès notamment de normalisateurs comptables nationaux et de la profession comptable (FEE), il devra émettre des avis sur l'éventuelle application en Europe des normes comptables internationales proposées par l'IASB.

Ce comité devra notamment:

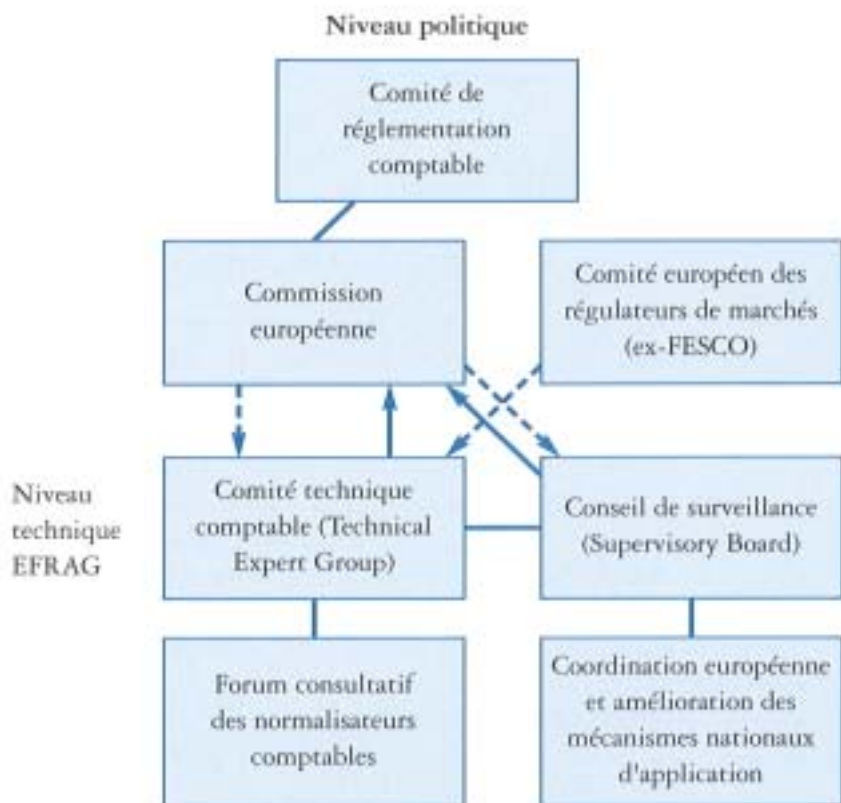
- apporter une contribution pro-active aux activités techniques de l'IASB, notamment en intervenant dès les premiers stades d'élaboration des normes et des interprétations de l'IASB et en participant aux appels à commentaires lancés par l'IASB sur les matières techniques et conceptuelles, en vue d'assurer que l'intérêt européen soit pris en compte dans le processus de normalisation comptable;
- identifier les éventuelles incompatibilités du référentiel comptable de l'IASB avec directives comptables européennes et, si nécessaire, proposer des modifications de ces directives;
- assurer l'homogénéité au niveau européen des guides d'applications des normes comptables internationales établis par les normalisateurs comptables nationaux.

(1) M. Freddy MEAN est également membre de la Commission des Normes comptables.

(2) Voy. la partie II du présent rapport annuel, V.Relations extérieures, point 10.

Les liens entre le niveau politique et le niveau technique mécanisme communautaire d'approbation du référentiel comptable de l'IASB sont schématisés dans l'organigramme ci-dessous.

### Mécanismes d'adoption des normes comptables internationales au sein de l'Union européenne



- - - = intervention en tant qu'observateur

Le lien entre le comité technique comptable et les normalisateurs comptables nationaux s'opère au travers du Forum consultatif des normalisateurs comptables.

Le mécanisme d'adoption a pour principale mission de veiller à ce que l'intérêt européen soit pris en compte par l'IASB dès les premiers stades du processus décisionnel en matière d'harmonisation et de normalisation comptable. Si un problème devait apparaître, celui-ci devrait faire l'objet d'un examen au niveau technique du mécanisme d'adoption.

#### 6° Publicité

Les décisions de la Commission européenne concernant l'adoption des normes comptables internationales feront l'objet d'une publication au Journal officiel des Communautés européennes.

#### c) Traduction des IAS vers le néerlandais

Dans sa brochure «IAS – Lignes de force d'une politique belge» de mars 2001, la Commission des normes comptables précise à la page 13:

*«A ce jour, les entreprises belges et les professionnels de la comptabilité sont peu ou à peine familiarisés avec l'application des normes IAS. Le projet européen visant à rendre ces normes obligatoires n'a de chance de réussir que si les normes en question sont appliquées de manière adéquate et uniforme et qu'elles sont bien comprises par leurs utilisateurs. La diffusion rapide d'une traduction fiable des normes IAS dans les différentes langues de l'Union européenne est, à cet égard, élémentaire. Il est de la responsabilité de l'Union européenne de développer au plus vite une politique justifiée en la matière et de prendre dans ce cadre des initiatives concrètes. La question des traductions ne peut donc être écartée comme étant d'ordre mineur. L'existence de traductions est en effet importante pour l'application, l'interprétation et l'étude des normes IAS par les entreprises, les professionnels, les investisseurs, les autorités de contrôle, les cours et tribunaux, etc. et, partant, pour la réussite de l'harmonisation européenne fondée sur les normes IAS.»*

L'IRE et l'IEC ont été contactés par M. Jean-Pierre MAES, président de la Commission des normes comptables (CNC), afin d'étudier, en coopération avec le NIVRA, les possibilités de traduire en néerlandais les *International Accounting Standards* (IAS) qui, jusqu'à présent, n'existaient pas dans cette langue. Une version française a déjà été réalisée en France par la profession. Le Conseil de l'Institut a donc décidé d'accéder à la demande du président de la CNC.

Après concertation, la Commission des normes comptables et le Raad voor de Jaarverslaggeving (Conseil des rapports annuels) aux Pays-Bas ont décidé de mettre en œuvre – avec le soutien des instituts professionnels (l'IRE et l'IEC en Belgique et le NIVRA aux Pays-Bas) – un projet commun afin de préparer la traduction des IAS en néerlandais. Ce projet englobe la réalisation de la traduction néerlandaise d'une liste de mots et d'expressions-clés qui reviennent fréquemment dans les IAS. Pour la Belgique, la coordination est assurée par M. Jean-Pierre MAES, Président de la Commission des normes comptables,.

Les confrères Eddy DAMS et Karel VAN OOSTVELDT ont accédé à la demande du Conseil de l'Institut de représenter l'IRE au sein du groupe chargé du projet.

D'un point de vue juridique, les normes internationales relatives aux comptes annuels approuvées par la Commission européenne ne peuvent être introduites dans l'ordre juridique européen qu'après avoir été publiées dans le Journal officiel des Communautés européennes. L'idée que les textes approuvés devaient également être disponibles dans les différentes langues communautaires a été soulignée au cours de la présidence belge de l'Union européenne et reprise dans l'article 3 modifié de la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur l'application des normes comptables internationales, et ce sur avis du Comité économique et social de l'UE<sup>(1)</sup>.

### 1.2.2. Avis du Comité économique et social

Le Comité économique et social européen (ci-après C.E.S.) a émis, le 17 septembre 2001, un avis sur la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur l'application des normes comptables internationales<sup>(2)</sup>, dont les principales observations sont résumées ci-après.

Le C.E.S. soutient l'objectif poursuivi par la proposition de règlement susvisée, consistant à établir un référentiel comptable commun à toutes les entreprises cotées au sein de l'Union européenne, autre que le référentiel

(1) Cf. Journal officiel des Communautés européennes, C260 du 17 septembre 2001, pp. 86-89.

(2) Journal officiel des Communautés européennes C. 260/89, 17 septembre 2001.

américain et indispensable à la promotion de l'intégration des marchés européens de capitaux et de services financiers.

Néanmoins, la poursuite de cet objectif doit, selon le C.E.S., prendre en compte:

- l'intérêt communautaire dans le processus de définition des normes comptables internationales, via notamment la participation d'un expert de l'Union européenne aux travaux de l'IASB;
- les intérêts des autres parties concernées, des investisseurs aux travailleurs, en passant par les besoins particuliers des PME et l'impact potentiel sur la fiscalité.

Par ailleurs, afin d'éviter toute confusion possible quant aux normes comptables internationales, le C.E.S. soutient particulièrement la volonté de la Commission d'adopter ou de rejeter ces dernières dans leur intégralité. Le C.E.S. ne soutient donc pas l'idée d'envisager une adoption partielle ou une version modifiée des normes comptables internationales.

Le C.E.S. invite en outre la Commission européenne à:

- garantir que toutes les normes comptables internationales et leurs interprétations respectives soient disponibles dans toutes les langues de la Communauté;
- trouver une solution satisfaisante pour les problèmes rencontrés par le secteur bancaire et des assurances en matière de comptabilisation à la juste valeur des instruments financiers;
- spécifier que le recours à possibilité d'utiliser «toute autre norme comptable équivalente» n'est valable qu'à titre temporaire, jusqu'à ce qu'une norme internationale soit disponible;
- examiner l'application du mécanisme d'adoption des normes comptables internationales en vue d'en assurer le bon fonctionnement.

Le C.E.S. soutient également la volonté de l'I.A.S.B. (anciennement I.A.S.C.) de concevoir des normes comptables internationales propres aux PME et leur permettant de faciliter leur éventuelle transition en bourse.

Enfin, au point 3.17 de son avis, le C.E.S. propose explicitement que les réviseurs d'entreprises certifient dans leur rapport la conformité des comptes financiers des entreprises contrôlées aux normes comptables internationales.

### 1.2.3. Directive européenne sur la Fair value

Dans le cadre de la mise en œuvre du Plan d'action pour les services financiers<sup>(1)</sup>, le Conseil des Ministres et le Parlement européen ont adopté le 31 mai 2001 une Directive amendant la IV<sup>e</sup> directive concernant les comptes annuels des sociétés (78/660/CEE), la VII<sup>e</sup> directive concernant les comptes consolidés (83/349/CE) et la directive concernant les comptes annuels et consolidés des banques et autres établissements financiers (86/635/CEE)<sup>(2)</sup>, à la lumière de l'évolution de l'harmonisation comptable internationale.

Cette directive vise à moderniser la réglementation comptable européenne en vue de permettre aux entreprises faisant appel à l'épargne publique sur les marchés de capitaux internationaux de mieux répondre aux exigences requises sur ces marchés en matière d'information financière et, partant, d'améliorer leur position concurrentielle internationale.

Cette directive permet précisément aux entreprises européennes d'appliquer les normes comptables internationales dans leur intégralité, notamment la norme IAS 39 relative à l'évaluation des instruments financiers, en permettant l'évaluation à la «*fair value*» («*juste valeur*») de certains passifs et actifs financiers.

Elle habilite ainsi les Etats membres à autoriser ou, au choix, à obliger toutes les sociétés ou toutes catégories d'entre elles à appliquer un système de comptabilisation à la «*juste valeur*» des instruments financiers (en ce compris les instruments financiers dérivés) qu'ils sont invités à mettre en œuvre pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés.

L'autorisation ou l'obligation de se référer à la méthode comptable de la juste valeur peut toutefois se limiter aux comptes consolidés uniquement.

Les principaux points de la directive peuvent se résumer comme suit:

- 
- (1) Communication de la Commission européenne, «*Services Financiers: Mise en œuvre du cadre d'action pour les services financiers: Plan d'action*», 11 mai 1999, disponible sur le site internet de la Commission: [http:// europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/finances/general/actionfr.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/finances/general/actionfr.pdf)
  - (2) Directive 2001/65/CE, J.O.C.E du 27 octobre 2001.

(i) *Notion de juste valeur:*

L'article 42 ter de la directive se réfère à deux valeurs pour déterminer la «juste valeur» d'un instrument financier:

- (a) une valeur de marché lorsque celle-ci peut être aisément identifiable sur un marché de référence, par opposition à la notion du coût historique;
- (b) une valeur basée sur des modèles d'évaluation généralement acceptés, dont les principales hypothèses sous-jacentes sont reprises dans l'annexe des comptes annuels, à défaut de l'existence d'un marché facilement identifiable.

(ii) *Éléments sortant du champ d'application de la méthode comptable de la «juste valeur»*

La directive prévoit, en son préambule (12), que seuls les actifs et passifs financiers issus d'un consensus international quant à l'opportunité de les évaluer à la juste valeur devraient l'être. Le consensus international exclut actuellement la majorité des éléments du portefeuille bancaire (*banking book*).

La directive ne vise donc pas à supprimer l'approche de base du coût historique mais à la compléter par une autre méthode, en raison de l'absence d'un consensus international sur l'application universelle de l'évaluation à la «juste valeur». Continueront ainsi à être également évalués à la valeur d'acquisition certains éléments du bilan comme par exemple les immobilisations corporelles et les prêts à long terme.

L'article premier de la directive précise que l'évaluation à la «juste valeur» ne peut s'appliquer aux:

- (a) instruments financiers non dérivés détenus jusqu'à échéance;
- (b) créances émises par la société et non détenues à des fins de négociation;
- (c) intérêts détenus dans des filiales, des entreprises associés et des coentreprises;
- (d) instruments de capitaux propres émis par la société;

- (e) contrats prévoyant une éventuelle contrepartie en cas de rapprochement entre sociétés;
- (f) instruments financiers spécifiques devant être comptabilisés différemment des autres instruments financiers, moyennant un accord général sur la question.

(iii) *Publicité*

La directive prévoit des exigences en matière de publicité, dont notamment la reprise dans l'annexe des comptes annuels de certaines informations concernant les éléments du bilan comptabilisés à la juste valeur.

Les directives européennes avaient laissé aux Etats membres plusieurs options en matière de réglementation comptable. De ce fait, les divergences entre les normes internationales et le cadre légal belge sont nombreuses.

La CNC a lancé un vaste projet d'analyse des divergences entre les IAS et le cadre légal belge.

Le Conseil de l'IRE se réjouit du fait que la CNC poursuit son rôle en matière d'interprétation et d'initiateur du cadre législatif et réglementaire.

#### 1.2.4. Evolutions récentes au niveau européen

Aux fins d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur et de garantir un fonctionnement harmonieux et efficace du marché européen des capitaux, la Commission européenne s'est également attachée à renforcer les mécanismes d'application des normes comptables, au travers notamment des initiatives prises en matière contrôle légal des comptes, à savoir:

- (i) la recommandation européenne du 21 novembre 2000 fixant certaines exigences minimales pour le contrôle de qualité du contrôle légal des comptes<sup>(1)</sup> (voy. première partie du présent rapport annuel, point 7. Contrôle de qualité et rapport annuel 2000, pp. 70-71)

---

(1) Ce document est entièrement repris à l'annexe 5 du rapport annuel 2000 de l'IRE, pp. 362 à 369. Ce document peut également être consulté sur le site de la Commission européenne [http://www.europa.eu.int/comm/internal\\_market/fr/company/accounts/news/index.htm](http://www.europa.eu.int/comm/internal_market/fr/company/accounts/news/index.htm)

- (ii) le projet de recommandation européenne du 18 décembre 2000 sur l'indépendance des personnes chargées du contrôle légal des comptes (voy. première partie du présent rapport annuel, point 3. Questions éthiques – Indépendance)

Le Conseil de l'IRE se réjouit de ces initiatives européennes. Le Conseil considère en effet que l'harmonisation comptable n'est qu'une étape parmi d'autres à franchir en vue d'obtenir une information financière de qualité élevée. L'atteinte de cet objectif passe inéluctablement aussi par la mise en œuvre et la promotion d'un contrôle légal des comptes et d'un contrôle de qualité de haut niveau à l'échelle européenne.

Dans la même optique, le Conseil salue également les initiatives prises par la Commission européenne au courant du mois de juin 2001, visant à mettre en œuvre une première série de recommandations émises par le Rapport LAMFALUSSY<sup>(1)</sup> relatif à la mise en place d'un marché européen intégré de valeurs mobilières, notamment:

- la proposition de directive du parlement européen et du conseil du 30 mai 2001 relative au prospectus à publier en cas d'offre publique de valeurs mobilières ou en vue de l'admission de valeurs mobilières à la négociation<sup>(2)</sup>;
- la proposition de directive du parlement européen et du conseil du 30 mai 2001 relative sur les opérations d'initiés les manipulations de marché (abus de marché)<sup>(3)</sup>;
- la création, le 6 juin 2001, de deux comités consultatifs européens pour la mise en œuvre du Plan d'action pour les services financiers<sup>(4)</sup> dans le cadre de la réglementation et de la régulation européennes des marchés boursiers, à savoir le Comité européen des valeurs mobilières et le Comité européen des régulateurs de marchés (ex-FESCO).

(1) Le «Rapport final du Comité des sages sur la régulation des marchés européens des valeurs mobilières», rendu public le 15 février 2001 et connu sous le nom «Rapport LAMFALUSSY», est disponible sur le site internet de la Commission européenne: [http://www.europa.eu.int/comms/internal\\_market/en/finances/general/lamfalussyfr.pdf](http://www.europa.eu.int/comms/internal_market/en/finances/general/lamfalussyfr.pdf)

(2) Cette proposition de directive est disponible sur le site internet de la Commission européenne: [http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/pdf/2001/fr\\_501PC0280.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/pdf/2001/fr_501PC0280.pdf)

(3) Cette proposition de directive est disponible sur le site de la Commission européenne: [http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/pdf/2001/fr\\_501PC0281.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/pdf/2001/fr_501PC0281.pdf)

(4) Communication de la Commission européenne, «Services Financiers: Mise en œuvre du cadre d'action pour les services financiers: Plan d'action», 11 mai 1999, disponible sur le site internet de la Commission: [http://europa.eu.int/comms/internal\\_market/en/finances/general/actionfr.pdf](http://europa.eu.int/comms/internal_market/en/finances/general/actionfr.pdf)

### 1.3. Aspects nationaux

#### 1.3.1. Nouvelle Commission de l'IRE

Le Conseil a mis sur pied une nouvelle Commission «Comité de contact avec la Commission des Normes comptables».

Cette Commission poursuit l'objectif d'alimenter la réflexion du Conseil dans le cadre des avis qu'il émet en matière de droit comptable.

Cette Commission est composée comme suit:

- M. H. VAN PASSEL, Président;
- MM. P. FIVEZ, H. OPSOMER, J.-P. VINCKE, M. DE WOLF, J. CHRISTIAENS et L. BOXUS, réviseurs d'entreprises;
- Mlle C. CHICHAH, Secrétariat scientifique.

Les activités menées au courant de l'exercice 2001 par cette Commission feront l'objet d'une description dans la seconde partie du présent rapport annuel (chap. V, § c).

#### 1.3.2. Activités de la CNC

##### a) Rapport de la Commission des Normes Comptables sur les IAS

Le Conseil a suivi attentivement les travaux de la Commission des Normes comptables (ci-après CNC) concernant notamment l'évolution du droit belge des comptes annuels au regard de la politique d'harmonisation européenne basée sur les normes comptables internationales (IAS).


Le Conseil a pris connaissance du rapport de la CNC<sup>(1)</sup> concernant les lignes de force d'une politique belge en matière des normes comptables internationales.

Dans son rapport publié en mars 2001, la CNC émet à l'attention du Gouvernement des recommandations visant à opérer des choix concrets importants dans la perspective de l'application obligatoire, en 2005<sup>(2)</sup>, des normes IAS par les sociétés européennes cotées en vue de l'établissement de leurs comptes annuels consolidés.

(1) Commission des Normes comptables, «IAS: Lignes de force d'une politique belge, mars 2000», disponible notamment sur le site internet de l'Insituar: <http://www.accountancy.be>

(2) L'échéance de 2005 fait actuellement encore l'objet de discussions au niveau européen.

Ces choix stratégiques concernent notamment:

- 
- (i) La détermination du champ d'application des normes IAS qui sera retenu au niveau national: la proposition de règlement prévoit la possibilité pour les États membres d'autoriser ou d'imposer l'application des normes IAS aux sociétés non cotées ainsi qu'aux comptes statutaires, sur lesquels se base le calcul de l'impôt en Belgique;
  - (ii) La nécessité d'initier un débat sur la scission entre le droit comptable et le droit fiscal dans l'hypothèse où les normes IAS deviennent, à terme, la référence pour l'établissement des comptes annuels, consolidés ou non;
  - (iii) Le maintien ou non, d'ici l'échéance de 2005, de la politique de dérogation à l'égard de certaines entreprises (qualifiées de «*Global Players*»<sup>(1)</sup>), leur permettant d'adopter d'autres référentiels comptables que le référentiel belge;
  - (iv) La politique à mener à l'égard des petites et moyennes entreprises, les normes IAS étant principalement conçues pour les entreprises cotées en bourse et consolidantes;
  - (v) Le rôle de la CNC dans le processus d'homologation mis en place au niveau européen et le processus d'accompagnement des entreprises belges, dont la majorité est encore peu familiarisée aux normes IAS;
  - (vi) Les initiatives en matière de traduction des normes IAS et de formation des utilisateurs de ces normes.

En ce qui concerne le champ d'application des normes IAS, la CNC marque sa préférence, parmi toutes les alternatives considérées dans son

---

(1) Quatre critères ont été retenus pour permettre l'adoption d'un référentiel comptable autre que belge:

- l'accès aux marchés des capitaux pour le financement d'entreprises comprises dans la consolidation ou d'entreprises qui leur sont associées;
- l'exercice d'une partie importante des activités à l'étranger;
- l'appartenance à un groupe consolidé qui applique un référentiel différent du référentiel belge;
- appartenance à un secteur économique pour lequel, sur le plan international, un référentiel différent du référentiel belge est généralement utilisé.

rapport, pour l'application obligatoire des normes IAS aux comptes consolidés des sociétés cotées et des sociétés préparant leur entrée en bourse et pour l'application *facultative* des normes IAS pour les comptes consolidés des entreprises non cotées.

En outre, la CNC propose de ne pas étendre immédiatement l'application, même facultative, des normes IAS aux comptes statutaires. En effet, selon la CNC, l'exercice immédiat de cette option nécessiterait, en Belgique, l'élaboration de nouveaux liens entre le droit des comptes annuels, le droit des sociétés et le droit fiscal. A l'heure actuelle, il paraît prématuré de promouvoir pareille réforme qui sera, par ailleurs, largement déterminée par les versions adaptées des directives européennes relatives aux obligations en matière d'information financière. La CNC met néanmoins en garde contre l'écart important susceptible de se creuser entre les reporting consolidés (établis sur base des IAS) et statutaires (établis sur base du droit fiscal et du droit des sociétés).

Aussi, la CNC propose-t-elle de mener une analyse approfondie des différences entre le droit belge des comptes annuels et les normes IAS afin de bien cerner les distorsions ou conséquences qu'induirait l'application des normes IAS sur les relations entre le droit comptable, le droit fiscal et le droit des sociétés et, partant, d'y remédier en apportant les adaptations nécessaires.

En ce qui concerne le maintien ou non de la politique de dérogation, la CNC suggère d'adapter cette politique dans l'hypothèse où l'application obligatoire des normes IAS s'accompagne d'une application facultative de ces normes par toute entreprise tenue d'établir des comptes consolidés. L'adaptation de la définition des «*global payers*» devrait être limitée à l'application des normes IAS.

Concernant les petites et moyennes entreprises, la CNC révèle que l'IASC (aujourd'hui l'IASB) envisagerait de moduler ses normes de reporting financier en fonction de la taille des entreprises.

Concernant la mission de la CNC, celle-ci annonce qu'elle prendra, dans le cadre de sa mission légale, les initiatives nécessaires pour donner des avis au Gouvernement et au Parlement. Elle participera de manière pro-active au développement des normes IAS, notamment par le biais de sa représentation dans le comité technique comptable du «*mécanisme*

d'adoption» européen, de ses commentaires sur les projets de l'IASB et de ses questions ouvertes nécessitant une solution technique. En vue d'assurer cette participation pro-active, il est également utile de rappeler que la CNC avait déjà pris l'initiative de créer en son sein un Comité technique pour la normalisation comptable européenne et internationale ayant pour mission de préparer et d'examiner d'un certain nombre de questions comptables internationales.

Concernant les besoins de traduction des normes IAS, la CNC rappelle que cette question ne se limite pas à des aspects techniques. La traduction des normes IAS est en effet un facteur essentiel à la bonne compréhension et à une interprétation uniforme des normes IAS par leurs utilisateurs au sein de l'Union européenne, et partant, au succès du projet européen visant rendre ces normes obligatoires en Europe. Il est dès lors important que l'Union européenne prenne, comme elle le fait, des initiatives concrètes en la matière. La CNC ajoute qu'elle prendra également des initiatives afin d'informer au mieux les entreprises belges sur les normes IAS approuvées au sein de l'Union européenne et à appliquer en matière de comptes annuels.

#### b) Comité technique de la Commission des Normes Comptables

Comme évoqué ci-dessus, la CNC a constitué un Comité technique afin d'examiner les évolutions de la normalisation comptable européenne et internationale.

Le Comité technique de la CNC a pour principale mission de mener une analyse technique de certaines questions comptables à l'ordre du jour au sein des groupes de travail comptables européens et internationaux (IASB).

Dans le cadre du mécanisme communautaire d'approbation des normes comptables internationales, le Comité technique de la CNC joue à cet égard un rôle d'interface entre le Comité technique comptable du groupe consultatif pour l'information financière (EFRAG) et la CNC.

De plus amples informations sur le Comité technique de la CNC, concernant notamment sa composition et ses méthodes de travail, peuvent être obtenues en consultant le Bulletin n° 46 de la CNC (Mai 2000).

c) **Projet d'avis de la Commission des Normes Comptables 126/18 portant sur la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature**

Sur base des recommandations du Comité de contact avec la Commission des Normes Comptables, le Conseil s'est réuni le 7 septembre 2001 pour examiner le projet d'avis que lui avait soumis la Commission des Normes comptables concernant la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature.

Dans son avis, le Conseil rejoint la Commission des Normes Comptables sur la nécessité d'émettre un avis sur la détermination de la valeur d'acquisition. Le Conseil considère en effet utile de publier, sous une version adaptée, l'avis 126/14 de la CNC «*Traitement comptable d'une opération d'échange et d'une opération en souscription par apport en nature*»<sup>(1)</sup>, à la lumière notamment des normes de reporting étrangères et internationales.

Dans cette perspective, le Conseil a tenu à remercier la Commission des Normes comptables pour l'opportunité qui lui a été offerte de se prononcer sur le sujet.

Dans son avis, le Conseil se réjouit des bases d'évaluation proposées par la Commission des Normes Comptables pour déterminer la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature. Ces bases d'évaluation visent à faire correspondre d'une part, l'évaluation de la valeur d'acquisition des éléments patrimoniaux apportés dans le chef de la société bénéficiaire et d'autre part, l'évaluation de la valeur d'acquisition des actions reçues en rémunération de l'apport dans le chef de la société apporteuse.

Le Conseil formule également quelques observations en vue de contribuer à une meilleure compréhension du traitement de la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature.

Ces observations visent principalement à garantir que les bases d'évaluation proposées soient conformes aux dispositions de l'article 39 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et à ajouter quelques exemples illustratifs et les éventuelles exceptions à la règle d'équivalence susvisée.

---

(1) Voir Bulletin n° 43 de la Commission des Normes comptables, juin 1998.

La Commission des Normes comptables a approuvé l'avis relatif à la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature au courant du mois de novembre 2001, après l'examen de toutes les observations émises par les parties intéressées<sup>(1)</sup>.

#### d) Autres avis de la Commission des Normes comptables

Le Conseil a également pris connaissance et examiné les autres avis approuvés par la CNC au courant de l'exercice 2001, en l'occurrence:

- l'avis 126/17 relatif à la détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit;
- l'avis 178/1 relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

#### e) Divers contacts avec la CNC

Dans le cadre de sa politique de collaboration avec la CNC, le Conseil diffuse sur le site internet commun des deux Instituts les projets d'avis, les avis de la CNC et les réflexions que ces documents ont suscitées auprès des parties intéressées, dans l'attente de la mise en place du site internet de la CNC.

Le Conseil a décidé de distribuer à ses membres une édition 2002 du Code des sociétés. Le Conseil tient à cet égard à remercier la CNC pour sa contribution scientifique au projet de publication du Code des sociétés annoté lancé conjointement en 2000 par l'I.R.E., l'I.E.C et l'I.P.E.C.

### 1.3.3. Avis du Conseil central de l'économie sur les IAS

Le Conseil a pris connaissance de l'avis<sup>(2)</sup> émis par le Conseil central de l'économie (ci-après CCE) le 17 juillet 2001 concernant la volonté euro-

(1) Cet avis et les réactions y afférentes sont disponibles sur le site internet de l'Institut: <http://www.accountancy.be>

(2) Avis concernant la volonté européenne de reformer le droit comptable et d'utiliser le référentiel comptable de l'*International Accounting Standards Board*, disponible sur le site internet du Conseil central de l'économie: <http://www.cceceb.fgov.be>.

péenne de réformer le droit comptable et d'utiliser le référentiel comptable de l'*International Accounting Standards Board*. Cet avis a été rédigé à la suite d'une série d'auditions d'experts, dont les interventions ont été intégralement reprises en annexes dudit avis<sup>(1)</sup>.

#### a. Recommandations générales


D'une manière générale, le CCE accueille favorablement les objectifs poursuivis par la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil concernant l'application des normes comptables internationales, à savoir le renforcement de la transparence et de la comparabilité de l'information financière en Europe et, partant, la protection des investisseurs et la création à terme d'un marché efficient et intégré des services financiers.

L'avis du CCE recense néanmoins un certain nombre de recommandations visant à initier un débat politique sur certains points dans le cadre particulier de la présidence belge de l'Union européenne. Certaines d'entre elles sont résumées ci-après.

Les partenaires sociaux belges, réunis au sein du CEE, s'interrogent tout d'abord sur le rôle attribué à l'Union européenne dans le processus de décision et d'élaboration des normes comptables internationales dans la mesure où l'Union européenne n'est pas représentée au sein de l'*International Accounting Standard Board* (ci-après IASB). Les partenaires sociaux plaident dès lors pour que l'Union européenne joue un rôle actif dès les premiers stades du processus d'élaboration des normes comptables internationales et qu'eux-mêmes soient impliqués dans le processus d'approbation de ces normes, tel que prévu dans la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil.

---

(1) Les membres du Conseil central de l'économie ont ainsi entendu successivement M. THIENPONT, représentant de la Commission européenne, M. J.L. DUPLAT, Past-Président de la Commission bancaire et financière, M. J.P. MAËS, Président de la Commission des normes comptables, M. J.E. CAYS, Past-Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, M. J. DE LEENHEER, Président de l'Institut des Experts-comptables et des conseils fiscaux, M. le Professeur J.P. SERVAIS, Président du Conseil supérieur des professions économiques et Chef de Cabinet-adjoint du Ministre des finances, Mme C. DESIR, représentante du Cabinet du Ministre de l'économie, M. DELPIERRE, représentant du Ministère des Affaires économiques et M. K. VAN HULLE, Chef d'unité – Département Information financière et Droit des sociétés – DG Marché intérieur, Commission européenne.



Concernant les options prévues par la proposition de règlement quant au champ d'application des normes IAS, les interlocuteurs sociaux sont d'avis que les sociétés non cotées devraient avoir le choix d'opter pour les normes IAS pour les comptes consolidés dès la mise en application de la réforme comptable. Concernant l'extension de l'application des normes IAS aux comptes statutaires, les partenaires sociaux notent que cette extension nécessite d'abord une étude approfondie sur les relations entre le droit comptable, le droit fiscal et le droit des sociétés dans la mesure où les normes IAS pourront avoir des répercussions importantes sur certains aspects relevant du droit des sociétés (détermination du bénéfice à distribuer, valeur de l'actif net ou définition des critères de taille pour le contrôle révisoral ou l'établissement d'un rapport de gestion), du droit fiscal et du droit comptable (détermination du bénéfice imposable).

Dans leur avis, les partenaires sociaux indiquent également que la promotion et la compréhension du référentiel comptable de l'IASB nécessitent des efforts urgents en matière de traduction des normes IAS et des efforts de formation importants tant dans le chef des professionnels du *reporting financier* que dans le chef des délégués du personnel au sein du conseil d'entreprise.

Les partenaires sociaux s'interrogent par ailleurs sur la possibilité de respecter l'échéance (2005) prévue par la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil concernant l'application des normes IAS. Les partenaires sociaux soulignent qu'il est indispensable de tenir compte du délai d'adaptation requis par les entreprises pour s'aligner sur les normes IAS, lequel est évalué à deux ou trois ans par la Fédération des entreprises belges. Les membres du CCE rappellent également qu'en Belgique, cette réforme comptable concerne 140 sociétés cotées et 450 sociétés non cotées (page 11 de l'avis du CCE). L'agenda de la réforme comptable devrait également tenir compte de l'état d'avancement, au sein du Parlement européen, de la procédure d'adoption de la proposition de règlement et de l'aboutissement du projet de modernisation des directives comptables européennes.

#### b. Recommandations spécifiques à l'égard de la profession de réviseur d'entreprises

Concernant la profession de réviseur d'entreprises, les membres du CCE notent que les modifications importantes aux règles d'évaluation, induites

par l'application actuelle de certaines normes IAS dans les comptes annuels, ainsi que l'influence de ces modifications sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de la société, devront, conformément aux dispositions belges en vigueur, être mentionnées et justifiées dans l'annexe relative aux comptes annuels de l'exercice au cours duquel ces modifications ont été introduites pour la première fois. Les membres ajoutent que le rapport de gestion de la société et le rapport du réviseur d'entreprise devraient également faire état de ces modifications et justifications.

Les partenaires sociaux relèvent par ailleurs que la forme de l'information économique et financière destinée aux conseils d'entreprise fera également l'objet de modifications à la suite de l'introduction des normes IAS et à la modernisation des directives comptables. Les partenaires sociaux soulignent à cet égard que le rôle pédagogique du réviseur d'entreprises sera déterminant en matière de consultation et d'information des travailleurs dans le cadre des conseils d'entreprise. En effet, les réviseurs d'entreprises devront non seulement expliquer les modifications apportées lors de l'élaboration des comptes mais aussi l'origine des écarts qui ne manqueront pas de se produire selon les partenaires sociaux.

Les interlocuteurs sociaux soulignent enfin que les organisations professionnelles auront un rôle majeur à jouer dans la sensibilisation, la formation et l'information de leurs membres en matière de normes comptables internationales.

#### 1.3.4. Actes du Forum 2000 du révisorat – L'internationalisation de la profession: les normes comptables internationales

Le Conseil a décidé de publier notamment les actes de la Commission du Forum 2000 chargée des questions relatives aux normes comptables internationales (IAS) du Forum du révisorat des 5 et 6 décembre 2000.

Cette Commission a rédigé, avec le Service d'études de l'Institut, cette étude parue dans la brochure «*Réflexions et Opinions*» de l'IRE en novembre 2001<sup>(1)</sup>.

(1) Voir IRE, *Réflexions et Opinions*, «Actes du Forum 2000 du révisorat – L'internationalisation de la profession: les normes comptables internationales», numéro 10/2001, qui peut être commandée sur le site internet de l'Institut (<http://www.accountancy.be>). Les autres ouvrages publiés par l'IRE sont repris à la section VII. Etudes et publications du présent rapport annuel.

## 2. COMPTABILITÉ 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 des receveurs 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), Faska KHROUZ (Université Libre de Bruxelles) et Jan UMANS (Limburgs Universitair Centrum).

Depuis la promulgation de l'arrêté royal du 2 juin 1999 les arrêtés d'application de son article 41 étaient attendus. Au Moniteur belge du 28 février 2001 est paru l'arrêté ministériel du 15 février 2001 portant exécution de l'article 41 de l'arrêté royal du 2 juin 1999 qui en son article unique promulgue la classification fonctionnelle et économique, ainsi que le plan comptable minimal de la comptabilité provinciale. Il est par ailleurs précisé que les comptes particuliers et les documents à tenir devront être arrêtés par chaque province.

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.

### III. CONSEIL D'ENTREPRISE

1. Arrêté royal du 31 janvier 2001
2. Enquête de la CSC relative à la profession de réviseur d'entreprises

#### 1. ARRÊTÉ ROYAL DU 31 JANVIER 2001

L'arrêté royal d'exécution du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés est composé de six livres.

Cet arrêté intègre notamment les dispositions de l'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire-réviseur<sup>(1)</sup> ou de réviseur d'entreprises. En ce qui concerne les entreprises qui ne sont pas des sociétés, la base légale de la mission de ces réviseurs à l'égard du conseil d'entreprise continuera à reposer sur l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, qui renvoie à présent aux articles 151 à 164 du code des sociétés.

#### 2. ENQUÊTE DE LA CSC RELATIVE À LA PROFESSION DE RÉVISEUR D'ENTREPRISES

La Confédération des Syndicats chrétiens (CSC) a entamé une enquête relative au révisorat. Les résultats de cette enquête ont été publiés au printemps 2001. Le document peut également être consulté sur le site Internet de la CSC<sup>(2)</sup>.

(1) Le Code des sociétés a remplacé le terme «commissaire-réviseur» par «commissaire».

(2) <http://www.acv-csc.be/newacv/nl/pdf/2001/revisor2001.pdf>

Le (précédent) Président de l'Institut, Jean-François CATS, et la collaboratrice de l'IRE, Veerle VAN DE WALLE, ont été invités à assister à la présentation des résultats lors d'une journée de formation organisée par la CSC.

Tous deux ont fourni des explications utiles et ont répondu à diverses questions en rapport avec le fonctionnement du révisorat, notamment en ce qui concerne le système de contrôle et de discipline pour les réviseurs d'entreprises.

#### *Présence du réviseur aux réunions*

L'enquête, soumise aux militants syndicaux, se penche notamment sur la présence du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise. Une distinction est établie en fonction des informations débattues lors de ces réunions.

Les réponses des délégués syndicaux semblent indiquer que, dans 57 % des cas, le réviseur d'entreprises est présent aux réunions qui portent sur les informations de base. L'enquête souligne que cette présence n'est pas légalement obligatoire mais qu'il pourrait s'avérer utile d'inviter le réviseur d'entreprises à assister à ces réunions. Les données de l'année précédente ont été analysées en détail. En outre, toujours d'après l'enquête, ces réunions relatives à l'information de base rassemblent de nombreux nouveaux membres du conseil d'entreprise, qui peuvent bénéficier des explications fournies par le réviseur.

L'enquête précise que la réunion, au cours de laquelle les informations de l'année précédente ont été débattues, constitue indéniablement l'une des réunions les plus importantes du conseil d'entreprise. Même si la loi relative à la présence du réviseur d'entreprise à cette réunion manque manifestement de clarté, l'enquête estime que le réviseur d'entreprises devrait de préférence y assister. A ce propos, il est fait référence aux recommandations de l'IRE.

Selon l'enquête, le réviseur d'entreprises serait présent à cette réunion dans 85 % des cas.

En ce qui concerne les réunions préparatoires, l'enquête aboutit à la constatation que le nombre de réunions préparatoires est de plus en plus élevé mais que le réviseur d'entreprises y assiste de moins en moins souvent. Ce phénomène proviendrait du fait que le réviseur n'est générale-

ment pas invité à ces réunions. D'après l'enquête, il semble toutefois que les délégués souhaitent vivement pouvoir organiser des réunions distinctes avec le réviseur.

#### *Commentaires oraux du réviseur lors de la réunion du conseil d'entreprise*

Un autre élément de l'enquête porte sur les commentaires oraux fournis par le réviseur d'entreprises lors du conseil d'entreprise.

Il apparaît que, en règle générale, le réviseur d'entreprises est censé répondre aux questions des représentants des travailleurs (87 % des cas). Dans 70 % des entreprises, les représentants sont d'avis que le réviseur s'exprime de façon claire et compréhensible. Ils estiment que le réviseur devrait jouer un rôle plus actif et qu'il ne se contente pas de simplement répondre aux questions.

#### *Fraude*

Le Conseil de l'Institut se voit forcé de constater que, d'après l'enquête, un nombre particulièrement élevé de délégués (98 %) estime que le réviseur d'entreprises est obligé de détecter et de signaler toute forme de «fraude» au sein de l'entreprise.

#### *Honoraires*

Il ressort également de cette enquête que le problème du paiement des honoraires du réviseur par l'employeur reste un point délicat. Dans 87 % des cas, les délégués estiment que le réviseur devrait être payé par l'intermédiaire d'un fonds.

#### *Conclusion du Conseil de l'IRE*

Au vu des résultats de l'enquête, le Conseil pense que l'intervention du réviseur d'entreprises dans le conseil d'entreprise est généralement perçue de façon assez positive. Il est clair que nous devons poursuivre les efforts déployés afin que la profession de réviseur d'entreprise soit perçue correctement par les membres du conseil d'entreprise, notamment en ce qui concerne les activités du réviseur en matière de détection de fraude.

## IV. REVISION ET DROIT DES SOCIETES

1. Travaux de la Commission Juridique
  - 1.1. Décharge aux commissaires
  - 1.2. Présence du commissaire lors de l'assemblée générale – représentation par procuration
  - 1.3. Critères relatifs à la désignation du commissaire
  - 1.4. Communication et utilisation de messages électroniques par le commissaire
  - 1.5. Décharge aux commissaires dans le cadre de la liquidation
  - 1.6. Exercice d'un mandat d'administrateur par un réviseur d'entreprises
2. Nouvelles normes en matière de contrôle de l'apport en nature et du quasi-apport
3. Conditions en matière de capital à la suite du passage à l'euro
4. Projet de loi ASBL
5. Loi du 22 mai 2001 relative à la participation des travailleurs
  - 5.1. Contexte législatif
  - 5.1. Lignes de force de la loi du 22 mai 2001
  - 5.2. Rôle du professionnel dans le cadre de la loi du 22 mai 2001
6. Circulaire de la Commission bancaire et financière du 19 décembre 2000 relative à la «notion d'expert indépendant dans le cadre d'une offre de reprise»
7. Applicabilité de la législation sur les marchés publics au mandat de commissaire
8. La société européenne
  - 8.1. Cadre légal
  - 8.2. Etablissement des comptes annuels
  - 8.3. Position du Conseil
9. Apports d'universalités de biens ou de branches d'activités
10. Révocation illégitime d'un commissaire
  - 10.1. Faits et énoncé du problème
  - 10.2. Décision de la Cour
  - 10.3. Position du Conseil

## 11. Modifications des lois sur le concordat judiciaire et la faillite

- 11.1. Concordat judiciaire: proposition de loi du 22 décembre 2000
- 11.2. Projet de loi du 7 mars 2001 modifiant la loi sur les faillites
- 11.3. Position du Conseil

## 12. Normes d'audit internationales

# 1. TRAVAUX DE LA COMMISSION JURIDIQUE

---


## 1.1. Décharge aux commissaires

L'Institut a été amené à répondre à une question en rapport avec la décharge décidée par l'assemblée générale – conformément à l'article 554 du Code des sociétés – après l'approbation des comptes annuels. La validité de la décharge est fonction – entre autres – de la mention dans la convocation des actes faits en dehors des statuts, comme c'était le cas dans le passé et, depuis l'entrée en vigueur du Code, des «actes faits en contravention du présent code».

La question est de savoir dans quelle mesure l'ajout du passage «actes faits en contravention du présent code» restreint la portée de la décharge aux administrateurs et aux commissaires. Faut-il partir du principe que, lorsqu'aucune mention particulière n'est faite dans la convocation en rapport avec les actes faits en contravention du Code des sociétés ou en dehors des statuts, la décharge des commissaires ou des administrateurs n'est valable que pour les actes qui ne dépassent pas les statuts ou qui ne vont pas à l'encontre du Code des sociétés?

Le Conseil a sollicité l'avis de la Commission juridique.

Conformément à l'article 554, alinéa 2 du Code des sociétés, pour que la décharge soit valable, il est indispensable que les actes commis en contravention du Code soient «*spécialement indiqués dans la convocation*». Selon la Commission juridique, le passage «*spécialement indiqués dans la convocation*» ne signifie pas nécessairement que les actes contraires au code doivent être énumérés textuellement dans la convocation. En raison d'un renvoi aux annexes (notamment au rapport de gestion), la convocation est considérée contenir également les données mentionnées dans les annexes.



Il convient de préciser que cette interprétation est un peu moins évidente pour les sociétés qui font ou qui ont fait publiquement appel à l'épargne, par exemple. En application de l'article 533, dernier alinéa, du Code des sociétés, l'ordre du jour de ces sociétés doit contenir non seulement l'indication des sujets à traiter mais également les propositions de décision.

Un autre exemple concerne la convocation relative à la modification des statuts. En application de l'article 286, 2<sup>ème</sup> alinéa du Code des sociétés, l'assemblée générale ne peut valablement délibérer et statuer sur les modifications apportées aux statuts que lorsque les modifications proposées ont été spécialement indiquées dans la convocation.

Sur la base de ce qui précède, la Commission juridique en conclut que, pour que la décharge soit valable, l'indication spéciale dans la convocation des actes faits en dehors des statuts et des actes faits en contravention du Code des sociétés constitue sans aucun doute la solution la plus sûre. Si cela a été le cas, la Commission juridique estime cependant que les informations reprises dans les annexes à la convocation doivent également être considérées comme étant mentionnées dans la convocation, à condition que la convocation fasse référence à ces annexes. Cette décision pourrait signifier que les personnes qui, lors de l'assemblée générale, ont voté en connaissance de cause avant la décharge, ne peuvent plus introduire de recours ultérieur afin d'annuler la décision de l'assemblée générale.

## 1.2. Présence du commissaire lors de l'assemblée générale – représentation par procuration

Il a été demandé s'il était possible qu'un commissaire se fasse représenter par procuration à l'assemblée générale.

Dans le cas soumis à la Commission juridique, il s'agissait d'une société qui souhaitait modifier ses statuts mais qui n'avait pas invité le commissaire à l'assemblée générale sur le sujet. Plus concrètement, il s'agissait d'une modification de statuts pour laquelle la loi ne prévoyait aucune intervention du commissaire. La question est de savoir dans quelle mesure le commissaire peut se faire représenter par un mandataire désigné par procuration.

En application de l'article 533 du Code des sociétés, le commissaire doit être invité à toutes les assemblées générales, peu importe qu'il ait dû ou qu'il n'ait pas dû préparer de rapport pour l'assemblée en question.

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil estime qu'il est exclu qu'un commissaire donne procuration à un mandataire pour se faire représenter à une assemblée générale. En effet, le mandat du commissaire est un contrat conclu *intuitu personae*. Bien entendu, il convient de nuancer cette règle lorsqu'il s'agit d'une société de réviseurs, auquel cas il est parfaitement possible qu'un autre représentant de la société soit désigné.

Par ailleurs, conformément à la jurisprudence de la Cour de Cassation belge, une procuration ne peut être accordée que dans le cadre d'actes considérés comme des actes juridiques. La Commission juridique est d'avis que, dans le cas présenté, le commissaire n'est pas tenu de poser un acte juridique. Par contre, il en serait effectivement ainsi dans le cas visé par l'article 538 du Code des sociétés, lorsque la loi exige qu'un rapport du commissaire soit présenté.

L'article 533 du Code des sociétés est strict en ce qui concerne l'invitation du commissaire: il ne peut être dérogé à cette obligation. Par contre, en ce qui concerne la présence réelle du commissaire à l'assemblée générale, il est impossible d'en déduire qu'il y ait obligation d'être présent ou représenté. Bien entendu, cette règle ne s'applique pas aux circonstances visées par l'article 538 du Code des sociétés, où la présence du commissaire est bel et bien requise.

Pour être complet, le Conseil souhaite ajouter que le commissaire est autorisé à se faire assister lors des assemblées générales par des personnes qui dépendent de lui. Au cas où le commissaire est tenu d'établir un rapport, le principe veut qu'il assiste à l'assemblée générale appelée à délibérer sur la base de ce rapport, sauf en cas de force majeure.

### 1.3. Critères relatifs à la désignation du commissaire

#### 1.3.1. Problématique

La Commission juridique a reçu une question d'un confrère qui portait sur les divergences entre l'article 64, § 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et l'article 141, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés.

Le texte de l'article 64, § 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoyait une dérogation à l'obligation de nommer un commissaire pour les sociétés qui, *pour le dernier exercice clôturé*, répondent aux critères de taille des petites entreprises.

Le nouvel article 141, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés se contente de rendre le chapitre relatif au contrôle des comptes annuels non applicable aux petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés. L'article 15, § 2 maintient la catégorie de petite (ou de grande) société au cours de l'exercice qui suit celui du franchissement des critères. Donc si pour l'année 2000 une société est petite et si elle franchit les seuils en 2001, elle est toujours considérée fin 2001 comme petite et, en toute logique, à l'assemblée générale tenue en 2002 elle ne doit toujours pas nommer de commissaire alors que sous l'ancienne législation elle devait le faire.

La Commission juridique a examiné cette question en rappelant d'abord les critères relatifs à la désignation du commissaire avant et après le 6 février 2001, date de l'entrée en vigueur du Code des sociétés.

#### 1.3.2. Evaluation

##### a) Avant le 6 février 2001

Avant le 6 février 2001, date d'entrée en vigueur du Code des sociétés et de son arrêté d'exécution, les conditions déterminant si une société devait procéder à la désignation d'un commissaire-reviseur résidaient dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 64), à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que dans les articles 11 et 12 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975.

Il résultait de ces dispositions que les sociétés qui, pour le dernier exercice clôturé<sup>(1)</sup> (art. 64, § 2), dépassaient deux des trois limites énoncées à l'article 12, § 2 de la loi comptable ou occupaient en moyenne annuelle plus de cent travailleurs, étaient tenues de nommer un ou plusieurs commissaires, les limites en question (chiffre d'affaires, total du bilan et personnel moyen employé) étant calculées pour chaque société individuellement sauf dans le cas des sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, des sociétés de portefeuille et des sociétés cotées où il s'imposait de procéder au calcul sur une base consolidée et mondiale (art. 64, § 3)<sup>(2)</sup>.

### Exemple 1

Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes): société ne dépasse pas deux des trois critères → pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

Clôture de l'exercice 2001: société dépasse deux des trois critères → commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 (art. 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes

(1) Il était ainsi dérogé implicitement mais certainement – et pour ce qui concerne uniquement la désignation du commissaire-reviseur et non le schéma (art. 12, § 1<sup>er</sup> de la loi comptable) et le rapport de gestion (art. 80, al. 3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) – aux modalités prévues à l'article 11, § 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 en vertu duquel notamment *«lorsque pour l'exercice précédent, l'entreprise n'a pas dépassé les critères prévus à l'article 12, § 2 de la loi, elle est autorisée à prolonger l'application du régime prévu par l'article 12, pendant l'exercice en cours même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés»*.

(2) Sur la genèse et les conséquences de cette disposition, voy. notamment les avis émis par le Conseil Supérieur du Revisitat d'Entreprises et de l'expertise Comptable le 14 juillet 1994 (CSRE, rapport 1993-1994, p. 33) et le 11 avril 1996 (CSRE, rapport 1996, p. 19).

annuels successifs, sur trois exercices sociaux<sup>(1)</sup>, le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de l'article 12, § 2 de la loi comptable ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire-reviseur<sup>(2)</sup>.

Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 11, § 2, al. 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 12 septembre 1983)

Clôture de l'exercice 2002: société dépasse deux des trois critères → le commissaire restera en place en 2003 (cf. supra). Rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002.

Clôture de l'exercice 2003: société ne dépasse pas deux des trois critères → le commissaire restera néanmoins en place en 2004 (cf. supra). Rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2003 (art. 11, § 2, al. 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983).

Clôture de l'exercice 2004: société ne dépasse pas deux des trois critères → le mandat du commissaire ne doit pas être renouvelé au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2005. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004.

### *Exemple 2*

Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes): société ne dépasse pas deux des trois critères → pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

Clôture de l'exercice 2001: société dépasse deux des trois critères → commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 (art. 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales). Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes

(1) Dans ce sens, B. TILLEMANS, Le statut du commissaire-reviseur: nomination, cessation et rémunération, in *Etudes IRE*, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'Institut, les travaux de la commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du revisorat.

(2) Cf. Conseil Supérieur du Révisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, CSRE, rapport 1996, p. 20.

annuels successifs, sur trois exercices sociaux<sup>(1)</sup>, le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de l'article 12, § 2 de la loi comptable ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire-reviseur<sup>(2)</sup>.

Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 11, § 2, al. 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 12 septembre 1983)

Clôture de l'exercice 2002: société ne dépasse pas deux des trois critères → le commissaire restera néanmoins en place en 2003 (cf. supra). Rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002 (art. 11, § 2, al. 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983).

Clôture de l'exercice 2003: société ne dépasse pas deux des trois critères → le commissaire restera néanmoins en place en 2004 (cf. supra). Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2003.

Clôture de l'exercice 2004: société dépasse deux des trois critères → le mandat du commissaire doit être renouvelé au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2005. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004 (art. 11, § 2, al. 2 de l'arrêté du 12 septembre 1983).

#### b) Depuis le 6 février 2001

Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés, par application de l'article 141, 2<sup>o</sup>, les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code sont exclues du champ d'application du chapitre relatif au contrôle des comptes annuels, l'article 141, 2<sup>o</sup> précisant en outre que chaque société sera considérée individuellement, sauf les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, les sociétés à portefeuille et les sociétés cotées.

(1) Dans ce sens, B. TILLEMANS, Le statut du commissaire-reviseur: nomination, cessation et rémunération, in Etudes IRE, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'Institut, les travaux de la commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du revisorat.

(2) Cf. Conseil Supérieur du Révisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, rapport 1996, p. 20.

Dans la mesure où l'article 15 constitue la reprise de l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 et des articles 11 et 12 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975, cela a pour conséquence que les modalités de calcul des critères prévues à l'article 11 de l'arrêté du 12 septembre 1983 et reprises désormais à l'article 15, § 2 du Code qui ne s'appliquaient auparavant que pour la détermination des obligations en matière de rapport de gestion<sup>(1)</sup> et de schéma<sup>(2)</sup> trouvent aussi désormais à s'appliquer pour la désignation du commissaire.

### Exemple 3

Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes): société ne dépasse pas deux des trois critères → pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

Clôture de l'exercice 2001: société dépasse deux des trois critères → pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 car désormais, en ce domaine aussi, lorsqu'une société n'a pas dépassé les critères prévus, elle est considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours, même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés (art. 15, § 2, al. 2 du Code). Etant ainsi une petite société au terme de l'exercice 2001, dernier exercice clôturé, un commissaire ne doit pas obligatoirement être nommé en 2002.

Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 15, § 2, al. 2 du Code).

Clôture de l'exercice 2002: société dépasse deux des trois critères → commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2003. Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs, sur trois exercices sociaux<sup>(3)</sup>, le fait pour la société de

(1) En cette matière, les règles sont inchangées (art. 94, 1<sup>o</sup> du Code).

(2) En cette matière aussi, les règles sont inchangées (art. 95 du Code).

(3) Dans ce sens, B. TILLEMANS, Le statut du commissaire-reviseur: nomination, cessation et rémunération, in *Etudes IRE, Droit* 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'Institut, les travaux de la commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du revisorat.

répondre ultérieurement à nouveau aux critères de la petite société (art. 15 du Code des sociétés) ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire.

Rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002.

Clôture de l'exercice 2003: société ne dépasse pas deux des trois critères → le commissaire restera néanmoins en place en 2004 (cf. supra). Rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2003 (art. 15, § 2, al. 3 du Code des sociétés).

Clôture de l'exercice 2004: société ne dépasse pas deux des trois critères → le commissaire restera néanmoins en place jusqu'à l'assemblée générale de 2006. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004.

#### *Exemple 4*

Clôture de l'exercice 2000 (et des années précédentes): société ne dépasse pas deux des trois critères → pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2001. Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2000.

Clôture de l'exercice 2001: société dépasse deux des trois critères → pas de commissaire à désigner au cours de l'assemblée générale qui aura lieu en 2002 car désormais, en ce domaine aussi, lorsqu'une société, pour l'exercice précédent, n'a pas dépassé les critères prévus, elle est considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours, même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés (art. 15, § 2, al. 2 du Code). Étant ainsi une petite société au terme de l'exercice 2001, dernier exercice clôturé, un commissaire ne doit pas obligatoirement être nommé en 2002.

Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2001 (art. 15, § 2, al. 2 du Code).

Clôture de l'exercice 2002: société ne dépasse pas deux des trois critères → néanmoins désignation d'un commissaire au cours de l'assemblée générale de 2003 (art. 15, § 2, al. 3 du Code) pour un terme de trois ans renouvelable. Cela signifie que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois

comptes annuels successifs, sur trois exercices sociaux<sup>(1)</sup>, le fait pour la société de répondre ultérieurement à nouveau aux critères de la petite société (art. 15 du Code des sociétés) ne constituant pas un juste motif justifiant la révocation du commissaire.

Rapport de gestion et schéma complet pour l'exercice 2002 (art. 15, § 2 al. 3 de l'arrêté royal du Code).

Clôture de l'exercice 2003: société ne dépasse pas deux des trois critères → le commissaire restera néanmoins en place (cf. supra).

Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2003.

Clôture de l'exercice 2004: société dépasse deux des trois critères → le mandat du commissaire doit courir jusqu'à l'assemblée générale de 2006.

Pas de rapport de gestion et schéma abrégé pour l'exercice 2004 (art. 15, § 2, al. 2 du Code).

### 1.3.3. Conclusion

Sur la base de l'avis de la Commission juridique, le Conseil constate que si pour l'année 2000 une société est petite et franchit les seuils en 2001, elle est néanmoins considérée fin 2001 comme petite et à l'assemblée générale tenue en 2002, elle ne doit toujours pas nommer de commissaire, alors que sous l'ancienne législation elle devait le faire.

Contrairement à la situation qui était de mise avant le nouveau Code des Sociétés, dans certains cas la nomination du commissaire n'aura lieu qu'un an plus tard. Le Conseil regrette cette situation.

(1) Dans ce sens, B. TILLEMANS, Le statut du commissaire-reviseur: nomination, cessation et rémunération, in *Études IRE*, Droit 3/97, p. 58 qui s'appuie notamment sur l'avis du Conseil de l'Institut, les travaux de la commission juridique et les documents parlementaires relatifs à la réforme du revisoriat.

#### 1.4. Communication et utilisation de messages électroniques par le commissaire

Un confrère demande à la Commission juridique de prendre position sur la communication et l'utilisation par le commissaire de messages électroniques, qui constituent des documents internes de la société.

Plus particulièrement, il peut être fait référence à l'article 137, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés: «Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Ils peuvent requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.»

La question est de savoir si les messages électroniques, qui constituent respectivement des documents internes, sont considérés comme des écritures de la société.

Enfin, le confrère concerné se pose la question de savoir s'il ne serait pas possible de régler l'un ou l'autre point dans l'«engagement letter».

Selon la Commission juridique, les messages électroniques doivent être considérés comme des documents et écritures de la société, au sens de l'article 137, § 1 du Code des sociétés.


En ce qui concerne les messages électroniques personnels, la Commission juridique attire l'attention sur le fait qu'en France, la Cour de cassation a récemment décidé que les employeurs n'étaient pas autorisés à lire les messages électroniques de leurs travailleurs et encore moins de consulter les fichiers informatiques personnels de leurs travailleurs (Nikon France t. Onos, Cass. Soc., Arrêt n° 41-6410/2/01).

Le droit de contrôle dont bénéficie un employeur sur ses travailleurs ne contrebalance pas le droit de protection de la vie privée dont jouit le travailleur. En Belgique, par contre, l'on considère depuis quelque temps qu'un travailleur, qui a été informé, renonce à son droit de protection de la vie privée et accepte que ses messages électroniques soient contrôlés.

Pour conclure, la Commission juridique estime donc que les messages électroniques doivent être assimilés aux documents et aux écritures de la société et que, par conséquent, le commissaire peut exiger d'en prendre

connaissance, conformément à l'article 137, § 1 du Code des sociétés. Le Conseil est d'avis que ceci n'implique pas que le commissaire soit tenu d'analyser systématiquement tous les e-mails de la société.

## 1.5. Décharge aux commissaires dans le cadre de la liquidation



Un confrère demande si le commissaire peut bénéficier d'une décharge durant la liquidation d'une société. Il fait référence au fait qu'un rapport est établi chaque année par le liquidateur et que les comptes annuels sont présentés lors de l'assemblée générale mais il fait remarquer que les comptes annuels ne sont pas approuvés en tant que tels. Par conséquent, qu'en est-il de la décharge attribuée au commissaire qui, dans le cas présent, fait rapport durant la liquidation?

La Commission juridique souhaite d'abord rappeler l'article 194 du Code des sociétés: *«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 externe ou d'un réviseur d'entreprises. L'assemblée entend le cas échéant le rapport du commissaire et statue sur la décharge des liquidateurs.»*

La Commission juridique attire l'attention sur la position qu'elle a prise précédemment, selon laquelle une lecture littérale de l'article de loi précité peut porter à croire que le commissaire *n'interviendrait qu'à l'issue de la liquidation* (voir Rapport annuel 2000 IRE, p. 120).

Suivant ce raisonnement, les liquidateurs présentent en effet chaque année les comptes annuels lors de l'assemblée générale mais le commissaire ne procède ni à l'approbation annuelle ni au contrôle annuel de ces comptes.

Néanmoins, le fait qu'aucune approbation des comptes ne soit prévue ne permet pas de conclure que le commissaire ne peut pas intervenir durant la liquidation. En effet, lorsque les comptes annuels sont consoli-

dés, il n'est pas prévu d'«approbation» par l'assemblée générale et le commissaire exerce cependant un contrôle.

C'est la raison pour laquelle la Commission juridique a souhaité examiner comment le contenu à proprement parler de l'intervention du commissaire pendant la liquidation pourrait être analysé.

Lorsque la durée du mandat a expiré et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment-là, l'assemblée générale des actionnaires renouvellera le mandat du commissaire, désignera un nouveau commissaire ou, ce qui arrive fréquemment, ne désignera pas de commissaire si la société ne répond plus aux critères requis en matière de désignation d'un commissaire.

Plusieurs membres de la Commission affirment que pendant la liquidation, le commissaire continue à exercer sa mission, qui consiste notamment à contrôler les comptes annuels statutaires ou consolidés, et ce conformément aux directives européennes, qui ne prévoient pas d'exception au contrôle des comptes annuels en cas de liquidation. À ce sujet, le commissaire doit établir chaque année un rapport relatif aux comptes annuels. Ces comptes annuels doivent chaque année être communiqués à l'assemblée générale, toutefois sans approbation.

En outre, ces membres de la Commission affirment que, en dépit de la liquidation, le commissaire continue à jouir des mêmes possibilités que dans le cas d'une société qui n'est pas en liquidation, par exemple en ce qui concerne le droit de convocation de l'assemblée générale.

En ce qui concerne la décharge, l'on constate que le liquidateur est tenu d'établir chaque année un rapport mais qu'il ne reçoit néanmoins sa décharge qu'à l'issue de la liquidation.

Toujours en ce qui concerne le commissaire, l'article 194 ne fait état d'une *décharge qu'à la fin de la liquidation*.

En raison de cette situation quelque peu inconfortable, la Commission juridique recommande de résoudre cette incertitude statutairement et de prévoir expressément dans les statuts que, durant la liquidation, il soit procédé à la présentation et à l'approbation des comptes annuels, ce qui inclut la décharge des commissaires et, le cas échéant, aussi du liquidateur.

## 1.6. Exercice d'un mandat d'administrateur par un réviseur d'entreprises

Un réviseur d'entreprises a été désigné administrateur provisoire d'une entreprise donnée (A) par le tribunal. L'entreprise en question possède une participation de 50 % dans une autre société anonyme (B). Dans cette dernière société (B), le président du conseil d'administration a remis sa démission. Les autres membres du conseil d'administration ont demandé au réviseur d'exercer cette fonction.

L'intéressé demande dans quelle mesure il peut accéder à cette demande, compte tenu du fait qu'il interviendrait non pas en son nom propre mais en tant que représentant de l'entreprise (A), au sein de laquelle il exerce la fonction d'administrateur provisoire. En outre, il précise qu'il ne participera pas à la gestion quotidienne mais qu'il n'exercerait son mandat que pour préserver les intérêts de l'entreprise (A).

La Commission juridique fait référence à l'interdiction absolue qui empêche le réviseur d'entreprises d'exercer une fonction d'administrateur dans des entreprises commerciales (article 7*bis* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises). Aucune exception à cette interdiction absolue n'est possible.

Par contre, la Commission juridique attire l'attention sur le fait que, dans la présente situation, il n'y aurait aucune objection à ce que ce ne soit pas forcément le réviseur d'entreprises mais plutôt la société (A) qui soit désignée comme qu'administrateur de la société (B). L'administrateur provisoire interviendrait alors en tant que représentant de la société (A) dans le cadre de son mandat d'administrateur auprès de la société (B).

## 2. NOUVELLES NORMES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE DE L'APPORT EN NATURE ET DU QUASI-APPORT

En décembre 2001, le Conseil de l'IRE a approuvé les nouvelles normes en rapport avec le contrôle de l'apport en nature et du quasi-apport. Ces nouvelles normes, reprises en annexe du présent rapport annuel, devront être appliquées au plus tard le 1<sup>er</sup> avril 2002, date à laquelle elles remplaceront les normes existantes, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> septembre 1995.

Les nouvelles normes tiennent largement compte de l'avis du Conseil supérieur des professions économiques du 31 octobre 2001.

### *Pour quelle raison introduire de nouvelles normes?*

Même si les normes existantes ne sont d'application que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1996, elles devaient sans aucun doute faire l'objet d'une révision. En effet, l'entrée en vigueur le 6 février 2001 du nouveau Code des sociétés a rendu indispensable l'adaptation des normes actuelles sur le plan de la forme.

Mais il fallait avant tout revoir plusieurs aspects du contenu des normes existantes. En effet, ces dernières années, plusieurs institutions réglementaires nationales et internationales – telles que la SEC aux Etats-Unis ou le *Committee on Auditing* de la CE – ont notamment mis l'accent sur deux aspects:

1. Dans le contexte d'une mission définie par la loi, l'auditeur ne peut prendre l'initiative de procéder à l'évaluation d'un bien;
2. Un auditeur ne peut se prononcer sur le caractère légitime et fondé d'une opération («*no fairness opinion*») car cela signifierait qu'il se prononce sur l'opportunité d'une décision de gestion, ce qui est contraire au principe d'indépendance.

En Belgique, la situation semble encore plus difficile étant donné que le Code des sociétés (articles 444 et 602 Code soc.) ne mentionne pas clairement que l'évaluation des apports est la compétence exclusive de l'organe de gestion, même si la doctrine estime de façon unanime qu'il ne peut y avoir aucun doute à ce sujet.

### *Principales modifications sur le plan du contenu*

Les principales modifications sur le plan du contenu des nouvelles normes portent sur les points suivants:

- A plusieurs reprises, les normes rappellent que l'évaluation de chaque apport en nature et de chaque quasi-apport relève de la compétence exclusive de l'organe de gestion.
- Sur proposition expresse du Conseil supérieur des professions économiques, le reviseur d'entreprises devra dorénavant mentionner explicitement qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et fondé de

l'opération. A cette fin, le principe «*no fairness opinion*» sera expressément mentionné, soit dans le corpus, soit dans la conclusion du rapport révisoral. Par ailleurs, les normes contiennent une définition de cette notion (telle que décrite par la SEC)<sup>(1)</sup>.

- Dorénavant, en cas de contrôle d'un apport en nature, le reviseur d'entreprises devra mentionner expressément dans quelle mesure il est question d'une *quelconque* surévaluation de l'apport en nature. L'ancienne notion de «surévaluation *manifeste*» a été abandonnée en raison des éventuels problèmes d'interprétation du point de vue du droit des sociétés.
- Une attention particulière a été accordée au lien entre ces normes de contrôle et d'autres normes et recommandations de contrôle existantes, notamment en ce qui concerne la recommandation de contrôle en matière de fraude et d'actes illégaux.
- Le contrôle de la rémunération de l'apport et la déclaration relative au caractère légitime et équitable de l'apport ont été abandonnés. En effet, cette condition n'est pas requise par les dispositions légales, pas plus sur le plan de l'apport en nature (articles 444 et 602 Code soc.) que sur celui du quasi-apport (article 447 Code soc.). La loi ne prévoit que la mention de la rémunération.
- En outre, une modification a été apportée au texte relatif à la situation dans laquelle le commissaire invoque un motif légitime pour renoncer à la mission. La loi stipule expressément que le commissaire est chargé de plein droit de la mission de contrôle sur l'apport. Conformément aux anciennes normes, le commissaire était en droit de renoncer à la mission et, dans ce cas, l'organe de gestion pouvait désigner spécialement un autre reviseur pour l'exécution de la mission. Sur avis de la Commission juridique (cfr. 2<sup>e</sup> partie, chap. III, § 1<sup>er</sup> ci-après), le Conseil en est arrivé à la conclusion que la proposition de nomination par l'organe de gestion contenue dans les anciennes normes était discutable du point de vue du

(1) «*Fairness opinions are opinions that an accountancy firm provides on the adequacy of the consideration in a transaction*», Securities and Exchanges Commission (SEC), «Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», Numéro 33-7919 du 21 novembre 2000 (III.D.4.b.(III) Appraisal of Valuation Services and Fairness Opinions) (<http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>).

droit des sociétés. Il a donc été décidé que les nouvelles normes ne prescriraient plus aucune solution à la situation décrite plus haut.

Pour terminer, le Conseil de l'Institut souhaite attirer l'attention à ce propos sur deux avis récents de la Commission des normes comptables, à savoir l'avis n° 126/17 «Détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou gratuit» et l'avis n° 126/18 «Valeur d'acquisition en cas d'apport en nature» (tous deux datés du 31 octobre 2001). Le Conseil estime que ces avis pourraient avoir un impact sur les activités de contrôle à exercer dans le cadre d'une mission en rapport avec un apport en nature ou un quasi-apport. Il a été demandé à la Commission Missions particulières d'examiner cette matière.

### 3. CONDITIONS EN MATIERE DE CAPITAL A LA SUITE DU PASSAGE A L'EURO

---

L'arrêté royal du 20 juillet 2000 portant exécution de la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro dans la législation concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, *M.B.*, 30 août 2000 (ci-après dénommé A.R. euro) contient plusieurs dispositions relatives à la conversion de montants en francs belges en euros.

Ainsi, le capital social minimal des S.A., des S.P.R.L. et des S.C.R.L. a été modifié et s'élève à 62.000 EUR pour la S.A. et 18.600 EUR pour la S.P.R.L. et la S.C.R.L., ce qui représente une augmentation de 1074 francs dans le cas de la S.A. et de 322 francs en ce qui concerne la S.P.R.L. et la S.C.R.L.

L'article 47 de la loi du 30 octobre 1998 relative à l'euro, *M.B.*, 10 novembre 1998 (ci-après dénommée Loi euro) permet d'adapter les statuts des sociétés de capitaux (S.A., S.P.R.L. et S.C.R.L.) à l'introduction de l'euro durant la période transitoire (entre le 1<sup>er</sup> janvier 1999 et le 31 décembre 2001), et ce par le biais d'une procédure simplifiée. Cet article permet une augmentation de capital par l'incorporation de réserves, de primes d'émission, de plus-values de réévaluation ou de bénéfice reporté mais pas par de nouveaux apports en raison des derniers problèmes suscités dans le cadre du respect de la deuxième directive européenne sur le droit des sociétés.

Toutefois, étant donné que de nombreuses sociétés ne disposent pas de réserves, de primes d'émission, de plus-values de réévaluation ou de bénéfices reportés, ces sociétés sont contraintes de procéder à une augmentation de capital par apport de nouveaux moyens. Par conséquent, elles ne peuvent pas avoir recours à la Loi euro mais doivent opérer une augmentation de capital classique et assumer tous les coûts qu'entraîne une telle opération.

Compte tenu du principe de base selon lequel l'introduction de l'euro est une opération neutre qui ne peut avoir qu'un impact nul voire minimal sur les intéressés en ce qui concerne les coûts liés à l'opération, la Commission Justice de la Chambre des Représentants a tenu compte dans son Compte rendu analytique n° 388 du 13 février 2001 d'une diminution des montants en euros repris dans l'A.R. Euro.

En ce qui concerne le Code des sociétés, l'arrêté royal du 13 juillet 2001 portant exécution de la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro dans la législation concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, confirme la diminution des montants minimaux du capital social (M.B., 11 août 2001).

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002, les montants minimaux du capital social s'élèveront donc respectivement à:

- 61.500 EUR (2.480.903 BEF) au lieu de 62.000 EUR (2.501.073 BEF) pour la S.A.;
- 18.550 EUR (748.305 BEF) au lieu de 18.600 EUR (750.332 BEF) pour la S.P.R.L. et la S.C.R.L.

Outre les publications dans le Bulletin d'informations, l'Institut a participé à la campagne de sensibilisation mise en place par le Ministre de tutelle, M. Charles PICQUÉ, Ministre de l'Economie.

L'Institut, en qualité de partenaire officiel de la campagne d'information «Euro 2002» de la Banque Centrale Européenne, a également continué à participer au Programme de Partenariat Euro 2002 «Unissons nos forces pour l'Euro» mis en place par la Banque Nationale de Belgique et en particulier le Commissariat général à l'Euro.

## 4. PROJET DE LOI ASBL

---

### 4.1. Généralités

Dans les Rapports annuels 1997, 1998, 1999 et 2000 de l'IRE, le Conseil a commenté un projet de loi visant à modifier la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique<sup>(1)</sup>.

Le 14 juin 2001, le projet de loi, déposé au Sénat par le Gouvernement le 12 janvier 2000 et portant modification de la loi du 27 juin 1921 précitée, a été approuvé au cours de la séance plénière du Sénat<sup>(2)</sup>, tel qu'il avait été amendé par la Commission Justice du Sénat, et renvoyé à la Chambre des Représentants<sup>(3)</sup>.

La nouvelle législation concernant l'ASBL garantit une meilleure transparence et un meilleur contrôle. Une des adaptations les plus marquantes concerne les obligations comptables.

Il convient de souligner qu'au moment de la rédaction du présent rapport, le projet de loi n'est pas encore définitivement approuvé.

### 4.2. Obligations comptables

L'article 17 à modifier impose aux associations belges sans but lucratif les obligations comptables suivantes.

#### 4.2.1. Comptabilité et comptes annuels de toutes les associations sans but lucratif

Conformément à l'article 17 § 1, le conseil d'administration de toute association sans but lucratif est tenu, chaque année et au plus tard six mois après la clôture de l'exercice, de soumettre les comptes annuels de l'exercice écoulé ainsi que le budget de l'année à venir à l'approbation de l'assemblée générale.

---

(1) Rapport annuel IRE, 2000, p.138 et suiv.

(2) *Parl. St. Sénat* 2000-2001, n° 2-283/19.

(3) *Parl. St. Chambre* 2000-2001, n° 1501/001.

En outre, chaque association sans but lucratif doit tenir au moins une comptabilité simplifiée qui porte au moins sur les mutations en espèces ou en comptes, conformément à un modèle fixé par le Roi (article 17, § 2).

#### 4.2.2. Comptabilité et comptes annuels des «grandes» associations sans but lucratif

Les associations sans but lucratif doivent tenir leur comptabilité et établir leurs comptes annuels conformément la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises<sup>(1)</sup> et de ses arrêtés d'exécution, lorsqu'elles dépassent deux des trois seuils suivants (article 17 § 3):

- 1° l'équivalent – moyenne de l'année – de 5 travailleurs à temps plein inscrits au registre du personnel tenu conformément à l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux;
- 2° un total de 250.000 EUR de recettes autres que les recettes exceptionnelles;
- 3° un total du bilan de 1.000.000 EUR.

Les dispositions en matière de comptabilité simplifiée et de tenue d'une comptabilité ne s'appliquent pas aux associations qui, de par la nature de leur activité principale, sont soumises à des règles particulières ou à des règles découlant d'une réglementation publique concernant la tenue d'une comptabilité et des comptes annuels, pour autant que ces règles soient au moins équivalentes à celles définies en vertu de la législation relative aux asbl.

#### 4.2.3. Contrôle de certaines associations sans but lucratif

Un autre élément nouveau est l'obligation pour les associations sans but lucratif de charger un ou plusieurs commissaires du contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité – à la lumière des statuts – des opérations devant être consignées dans les comptes annuels lorsque le nombre de travailleurs inscrits au registre du personnel dépasse – moyenne de l'année – l'équivalent de cent travailleurs à temps plein ou

(1) Titre modifié dans la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité [...] des entreprises par l'art. 5 de la loi du 7 mai 1999, M.B., 6 août 1999.

lorsque, lors de la clôture de l'exercice, l'association dépasse au moins deux des critères suivants (article 17, § 5, alinéa 1<sup>er</sup>) :

- 1<sup>o</sup> l'équivalent – moyenne de l'année – de 50 travailleurs à temps plein inscrits au registre du personnel tenu conformément à l'arrêté royal n<sup>o</sup> 5 du 23 octobre 1978 précité;
- 2<sup>o</sup> un total de 6.250.000 EUR de recettes autres que les recettes exceptionnelles, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée;
- 3<sup>o</sup> un total du bilan de 3.125.000 EUR

Les commissaires sont nommés par l'assemblée générale parmi les membres – personnes physiques ou morales – de l'Institut des Reviseurs d'entreprises (article 17 § 5 alinéa 2).

Les critères susmentionnés peuvent être adaptés en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

#### 4.2.4. Publication des comptes annuels

Dans les trente jours qui suivent l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale, les comptes annuels des associations dont l'actif est supérieur à 25.000 EUR lors de la clôture de l'exercice comptable sont déposés par les administrateurs auprès de la Banque nationale de Belgique, dans la version du projet de loi disponible au moment de la rédaction du présent rapport.

En même temps, les administrateurs déposent un dossier contenant les noms et prénoms des administrateurs ainsi que, le cas échéant, des commissaires en fonction et, le cas échéant, le rapport des commissaires.

Les règles et conditions relatives au dépôt des comptes, au montant et au mode de paiement des coûts de publication sont fixées par arrêté royal.

Dans les quinze jours ouvrables qui suivent l'acceptation du dépôt des comptes, cette acceptation est notifiée par la Banque nationale de Belgique.

Toute personne qui en introduit la demande, même par écrit, peut obtenir auprès de la Banque nationale de Belgique une copie des pièces précitées moyennant paiement d'un montant fixé par arrêté royal. Les greffes des tribunaux peuvent obtenir une copie de ces pièces gratuitement et sans délai (article 17 § 6).

#### 4.2.5. Fondations et associations internationales sans but lucratif

Les obligations comptables énumérées aux points 2.1 à 2.4. s'appliquent également aux fondations et associations internationales sans but lucratif (articles 37 et 53). Dans le cas des associations internationales sans but lucratif, aucune formalité de publication n'est cependant prévue.

#### 4.3. Position du Conseil

Le Conseil se réjouit de l'introduction d'obligations comptables dans le projet de loi ASBL et, plus précisément, du fait que le législateur ait prévu une fonction de contrôle des comptes annuels des «très grandes» associations sans but lucratif à des commissaires membres de l'Institut des Revisseurs d'entreprises.

## 5. LOI DU 22 MAI 2001 RELATIVE A LA PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS

---

### 5.1. Contexte législatif

La loi du 22 mai 2001 (*Moniteur belge*, 9 juin 2001) instaure et régleme, en droit belge, des régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés qui les emploient.

Trois arrêtés d'exécution ont été publiés dans le *Moniteur belge* du 29 décembre 2001. Le premier arrêté royal du 19 décembre 2001 concerne l'entrée en vigueur différenciée des dispositions de la loi du 22 mai 2001, alors que le deuxième et troisième arrêté royal du 19 décembre 2001 met à exécution respectivement l'article 6, § 2 (dispositions relatives au calcul sur la base consolidée de la masse salariale totale et le bénéfice après impôt) et l'article 8 § 4 (la définition du concept «groupe»).

Cette loi complète la loi du 26 mars 1999, *Moniteur belge*, 1<sup>er</sup> avril 1999, relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998, qui instaure les plans d'options sur actions. Elle poursuit en effet l'objectif de renforcer l'implica-

tion du personnel dans la vie de l'entreprise, et partant leur productivité et la compétitivité des entreprises belges, en rendant plus attrayants les avantages pécuniaires liés à l'évolution de la plus-value générée par l'entreprise.


Il existe trois formules de participation:

1. paiement immédiat (en espèces);
2. participation par voie d'octroi d'actions;
3. participation par voie de crédit accordé par le travailleur (le plan d'épargne d'investissement réservé aux P.M.E.).

## 5.2. Lignes de force de la loi du 22 mai 2001

Les lignes de forces de la loi peuvent se résumer comme suit:

1. L'élaboration d'un plan de participation au sein de l'entreprise relève d'une initiative prise par l'employeur et non d'une obligation;
2. Le plan de participation fait l'objet d'une convention collective de travail spécifique, ou, en l'absence de délégation syndicale dans l'entreprise, d'une convention collective de travail ou d'un plan d'adhésion dans le respect de la procédure prévue à l'article 4 de la loi du 22 mai 2001;
3. Le plan de participation doit être accessible à l'ensemble du personnel de la société;
4. Le plan de participation peut être mis en place tant au niveau de l'entreprise qu'au niveau du groupe dont elle fait partie;
5. Le montant total des participations accordées au personnel ne peut dépasser, à la clôture de l'exercice comptable concerné, l'une des limites suivantes:
  - a) 10 % de la masse salariale brute totale (rubrique 102 «Frais de personnel» du bilan social établi conformément à l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social)
  - b) 20 % du bénéfice de l'exercice après impôts tel que visé par l'arrêté du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

- 
6. Les avantages (para) fiscaux envisagés pour promouvoir les régimes de participation diffèrent selon la forme de la participation instaurée au sein de l'entreprise:
    - a) dans le cadre de la participation bénéficiaire, le personnel reçoit des avantages en espèces qui sont soumis à une cotisation de solidarité ONSS de 13,07 % et à une taxe assimilée aux impôts sur les revenus de 25 %;
    - b) dans le cadre de la participation au capital, le personnel reçoit des avantages sous forme d'actions qui sont soumis à un taux de taxation de 15 %.
  7. Le plan de participation ne remplace ni n'augmente les rémunérations, primes, avantages en nature ou quelconques, prévus dans des conventions individuelles ou collectives assujettis ou non aux cotisations de la sécurité sociale;
    - a) Dans le cadre des participations au capital de l'entreprise, le plan de participation peut prévoir la création d'une société coopérative de participation ayant pour objet exclusif la détention et la gestion des participations des travailleurs;
    - b) Les actions ou parts distribuées aux travailleurs doivent être indisponibles pendant une période de deux à cinq ans, déterminée par la convention collective de travail spécifique ou le plan d'adhésion. Une taxe additionnelle de 23,29 % est prévue en cas de non-respect de la période d'indisponibilité des actions ou parts;
    - c) Dans le cadre des petites et moyennes entreprises, le plan de participation peut prendre la forme d'un plan d'épargne d'investissement, selon lequel les bénéfices attribués aux travailleurs sont directement réinvestis dans l'entreprise, dans le cadre d'un prêt non subordonné couvrant une période comprise entre deux et cinq ans. Durant cette période, les travailleurs perçoivent annuellement un intérêt fixé dans le plan de participation en contrepartie des sommes prêtées. Les participations bénéficiaires sont également soumises à un taux de taxation de 15 %.

La loi du 22 mai 2001 contient également des dispositions, notamment pénales, concernant le contrôle de son exécution.

### 5.3. Rôle du professionnel dans le cadre de la loi du 22 mai 2001

Selon la loi du 22 mai 2001, il existe dans le cas de la participation au capital une taxation forfaitaire et libératoire fixée à l'aide d'un pourcentage, appliqué au montant à affecter à la participation au capital, attribuée conformément au plan de participation annuel de la société. Dans le cadre de la fixation de ce montant, la loi prévoit également que:

*«Lorsqu'il s'agit d'une participation au capital, le montant à affecter à celle-ci (...), ne peut, pour la détermination de la base imposable,*

- *lorsqu'il s'agit d'actions cotées ou négociées en bourse, être inférieur au montant correspondant, au choix de la société qui attribue les actions, au cours moyen de l'action pendant les trente jours précédents le jour de l'attribution des actions aux travailleurs, ou le dernier cours de clôture qui précède le jour de l'attribution;*
- *dans les autres cas, être inférieur à la valeur réelle de l'action, au moment de l'attribution, déterminée par la société qui l'attribue, sur avis conforme d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable externe désigné par celle-ci. Cette valeur ne peut, cependant, être inférieure à la valeur comptable des actions sur la base des derniers comptes annuels de la société émettrice clôturés et approuvés par l'organe compétent avant la date de l'attribution.»*

Le Conseil constate que le législateur a octroyé un rôle important aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables.

Le contenu de la tâche du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable est examiné au sein de la Commission mixte IRE-IEC missions particulières; une proposition de normes est en préparation.

## 6. CIRCULAIRE DE LA COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIÈRE DU 19 DÉCEMBRE 2000 RELATIVE À LA «NOTION D'EXPERT INDÉPENDANT DANS LE CADRE D'UNE OFFRE DE REPRISE»

---

Au cours de l'exercice, le Conseil a pris connaissance de la circulaire de la CBF du 19 décembre 2000 en rapport avec la notion «d'expert indépendant» dans le cadre d'une offre de reprise (article 47 de l'Arrêté royal du 8 novembre 1989 relatif aux offres publiques d'acquisition et aux modifications du contrôle des sociétés).

Le passage le plus important pour la profession est le point 3.4. de la circulaire «conditions dans lesquelles un auditeur externe peut intervenir à titre d'expert indépendant».

Dans le point 3.4. de sa circulaire, la CBF fait savoir qu'elle donnera dorénavant l'interprétation suivante à l'article 47 précité: «le commissaire-reviseur de l'offrant ou de la société visée (ou d'entreprises qui leur sont liées) ne peut être désigné comme expert indépendant dans le cadre d'offres de reprise. Cette incompatibilité vise également les autres membres du personnel de la firme dans laquelle ce commissaire-reviseur est actif.»

A ce propos, elle s'appuie sur le raisonnement suivant: «La mission d'expert indépendant au sens de l'article 47 se situant en dehors du champ des travaux pour lesquels la loi a conféré un statut d'indépendance au commissaire-reviseur, la Commission est d'avis que l'implication de l'auditeur externe dans la détermination ou la publication d'un rapport quant à la pertinence du prix d'un actif ou d'une société ou des termes d'échange entre deux sociétés, peut créer l'apparence de l'existence d'une mutualité d'intérêts entre l'auditeur externe et son client. On pourrait logiquement conclure sur base de cette apparence qu'il est question d'une relation d'affaires se situant en dehors du champ normal des relations entre un auditeur externe et son client.»

Le Conseil rappelle la position qu'il avait développée à propos de ce projet de circulaire (cf. Rapport Annuel 2000, p. 133). Le Conseil est d'avis que le commissaire 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 également d'avis que le commissaire 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.

La loi belge permet d'ailleurs expressément au commissaire de réaliser ce type mission puisque, dans les sociétés qui ont désigné un commissaire, celui-ci doit établir un rapport dans le cadre d'une augmentation de capital comportant des apports ne constituant pas en numéraire<sup>(1)</sup>.

Le Conseil de l'IRE constate que son avis n'a pas été suivi dans la circulaire de la CBF du 19 décembre 2000.

## 7. APPLICABILITÉ DE LA LÉGISLATION SUR LES MARCHÉS PUBLICS AU MANDAT DU COMMISSAIRE

---

Il a été demandé au Conseil si la législation relative aux marchés publics pouvait être appliquée à l'adjudication attribuée par un pouvoir adjudicateur pour la fonction de commissaire visée aux articles 130 et suivants du Code des sociétés.

Selon le confrère ayant posé la question, l'article 5 de la loi du 24 décembre 1993 définit le «marché public» comme un «contrat à titre onéreux». Selon ce même confrère, il est un fait que les fonctions de commissaire et de reviseur (conseil d'entreprises, hôpitaux, ...) sont des mandats plutôt que des contrats de services. Ce mandat est attribué par une autorité qui est parfois l'assemblée générale, parfois le conseil d'entreprise ou le ministre de tutelle. Toujours selon ce confrère, les mandats sont le résultat d'une élection démocratique; c'est tout particulièrement le cas des

---

(1) Article 602 du code des sociétés.

intercommunales. Enfin, le confrère se demande, dans le cas où la législation devrait être appliquée aux mandats des commissaires, s'il ne devrait pas en être de même en ce qui concerne les mandats des administrateurs. La nature du mandat de l'administrateur est en effet la même; ce sont les objectifs qui diffèrent.

Le Conseil a obtenu l'avis de la Commission juridique sur le sujet, de même que celui d'un bureau d'avocats spécialisé dans le domaine des marchés publics. Tous deux en arrivent à la conclusion que les mandats des commissaires tombent dans le champ d'application de la législation précitée. Les motivations sont les suivantes:

La législation relative aux marchés publics n'est donc pas applicable à tous les actes des pouvoirs adjudicateurs. Il doit s'agir

- d'un contrat;
- qui porte sur l'exécution de travaux, de fournitures ou de services;
- et qui est conclu à titre onéreux.

#### a) Base contractuelle ou légale

La doctrine part du principe que la fonction de commissaire est de nature contractuelle<sup>(1)</sup>.

Il est vrai que certains éléments qui lient les parties sont repris dans la loi: obligation de nommer un commissaire, objet du contrôle, durée de la fonction, indépendance, compétences en matière d'enquête, etc. En revanche, les parties concernées (commissaire et société) doivent négocier certains éléments déterminants de la relation et prendre des décisions quant à ces éléments: honoraires, tâches complémentaires. Il n'est question du mandat du commissaire que lorsque les deux parties concernées se sont mises d'accord sur tous les éléments essentiels de la fonction et qu'elles ont officialisé ces éléments dans une «lettre de mandat».

Nous pouvons en déduire que l'applicabilité de la législation relative aux marchés publics ne peut être exclue lors de l'attribution d'un mandat

(1) H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, «Artikel 64» dans X., *Artikelgwijs commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Antwerpen, Kluwer, s.d., z.p.

de commissaire parce que ce mandat ne serait pas de nature contractuelle. Il est vrai que la loi définit plusieurs modalités de la fonction ainsi que l'obligation de faire appel à un commissaire. La relation à proprement parler ne naît pas sur la base de dispositions légales mais bien via un contrat.

En outre, l'applicabilité de la législation relative aux marchés publics n'implique en aucun cas que l'assemblée générale de la société adjudicatrice renonce à sa compétence consistant à nommer le commissaire. D'un point de vue officiel mais aussi sur le plan du contenu, l'assemblée générale pourra déterminer quel sera le commissaire nommé, tout d'abord en fixant les critères d'adjudication et ensuite en sélectionnant le commissaire à l'aide de ces critères.

La seule situation dans laquelle la législation relative aux marchés publics pourrait être considérée comme non applicable est celle dans laquelle l'assemblée générale n'a nommé aucun commissaire, celui-ci devant alors être nommé par le président du tribunal de commerce. Il convient ici de défendre l'idée que la fonction de commissaire est exercée «autrement qu'en vertu d'un contrat».

#### b) Contrat portant adjudication de travaux de fournitures ou de services

Il convient de préciser clairement que la fonction de commissaire ne porte en aucun cas sur l'adjudication d'un quelconque travail ou sur l'exécution d'une quelconque fourniture.

L'annexe 2, catégorie A, point 9 de la loi du 24 décembre 1993 considère par contre comme un mandat portant adjudication de services tous les services en matière «de contrôle et de comptabilité». Pour une définition plus précise, il est fait référence au numéro d'article 862 de la liste CPC des Nations unies<sup>(1)</sup>. Cet article précise qu'il s'agit notamment de services en matière d'audit financier, de contrôle de la comptabilité, de l'établissement de déclarations financières et d'autres services comptables.

Les tâches du commissaire font clairement partie des mandats de services tels que décrits à l'Annexe 2, catégorie A, point 9 de la loi précitée.

(1) Il s'agit d'une liste de services établie dans le giron des Nations unies grâce à la collecte de données statistiques.

La relation confidentielle entretenue avec la société, que l'on peut considérer comme un élément essentiel de la fonction de commissaire, n'entraîne pas forcément une autre conclusion étant donné que le raisonnement selon lequel le caractère confidentiel de ces prestations rendrait toute concurrence impossible n'est étayé par aucun des textes, que ce soit ceux de la loi du 24 décembre 1993 ou ceux des directives européennes.

#### c) Contrat à titre onéreux

Enfin, l'on peut difficilement contester le fait que le commissaire se voit attribuer une compensation pour l'exercice de sa fonction. En effet, l'article 134 du Code des sociétés fait expressément référence à la fixation de la rémunération.

#### d) Conclusion

Sauf dans les cas où le commissaire est nommé par le président du tribunal de commerce, la législation relative aux marchés publics sera applicable à l'adjudication d'une fonction de commissaire par un pouvoir adjudicateur.

Comme déjà précisé dans les Rapports annuels 1997 (pp. 53-56) et 1999 (pp. 146-147) de l'IRE, l'application de la législation relative aux marchés publics ne signifie pas nécessairement que le mandat est adjugé au moins offrant.

## 8. LA SOCIÉTÉ EUROPÉENNE

---

### 8.1. Cadre légal

Le 10 novembre 2001 a vu la parution dans le Journal officiel des Communautés européennes du Règlement 2157/2001 du 8 octobre 2001 relatif au statut de la Société européenne (SE). En ce qui concerne l'implication des travailleurs, le Règlement 2157/2001 est complété par la Directive 2001/86/EG de la même date. Le Règlement 2157/2001 entrera en vigueur le 8 octobre 2004. Les dispositions de la Directive subsidiaire

2001/86/EG devront être retranscrites en droit national pour cette date au plus tard.

La Société européenne est également connue sous son appellation latine, à savoir *Societas Europaea* (SE). Les initiales SE doivent précéder ou suivre la dénomination de l'organisation.

La SE est une société anonyme à responsabilité limitée qui a obtenu la personnalité juridique depuis le jour de son enregistrement et qui a souscrit un capital minimal de 120.000 euros (articles 1, 4 et 16).

Le siège statutaire de la SE est situé à l'intérieur de la Communauté, dans le même Etat membre que son administration centrale. Un Etat membre peut en outre imposer aux SE immatriculées sur son territoire l'obligation d'avoir leur administration centrale et leur siège statutaire au même endroit (article 7).

La SE est traitée dans chaque Etat membre comme une société anonyme constituée selon le droit de l'Etat membre dans lequel la SE a son siège social (article 10).

Les sociétés qui participent à la constitution d'une SE doivent être constituées sous le droit d'un Etat membre et posséder leur siège statutaire et leur siège principal au sein de la Communauté européenne. Les Etats membres peuvent toutefois prévoir qu'une société, n'ayant pas son administration centrale au sein de la Communauté, peut participer à la constitution d'une SE, si elle a son siège statutaire dans un Etat membre et qu'elle a un lien effectif et continu avec l'économie d'un Etat membre (article 2 alinéa 5).

Les différentes façons de constituer une SE sont les suivantes (article 2):

- par voie de fusion transfrontalière
- SE/holding
- SE/filiale
- transformation d'une société anonyme existante en une SE
- constitution d'une SE par une SE

La SE comporte une assemblée générale des actionnaires et soit un organe de surveillance et un organe de direction (système dualiste), soit un organe d'administration (système moniste) selon l'option retenue dans les statuts (article 38).

## 8.2. Établissement des comptes annuels

La SE est assujettie, en ce qui concerne l'établissement de ses comptes annuels et, le cas échéant, de ses comptes consolidés, y compris le rapport de gestion les accompagnant, leur contrôle et leur publicité, à la législation applicable aux sociétés anonymes relevant du droit de l'Etat membre où la SE a son siège statutaire, sauf pour les SE qui sont des établissements de crédit, des établissements financiers ou des entreprises d'assurances. Ces derniers établissements ou entreprises sont soumis, en ce qui concerne leurs comptes annuels ou comptes annuels consolidés, à des directives spécifiques (articles 61 et 62).

## 8.3. Position du Conseil

Le Conseil examinera les conséquences de cette législation pour les reviseurs d'entreprises.

## 9. APPORTS D'UNIVERSALITÉS DE BIENS OU DE BRANCHES D'ACTIVITÉS

---

La loi du 7 mai 1999 instituant le Code des sociétés a été publiée au Moniteur belge du 6 août 1999. Le 6 février 2001 est entré en vigueur le Code des sociétés (mais déjà corrigé par une loi de réparation publiée le jour même de l'entrée en vigueur). Son arrêté d'exécution, qui remplace notamment les arrêtés comptables des 8 octobre 1976 et 6 mars 1990, a été quant à lui promulgué le 30 janvier 2001 et publié le 6 février 2001.

De l'arrêté royal du 30 janvier 2001 on retiendra entre autres les modifications apportées aux apports d'universalité ou de branche d'activité.

En effet l'ancien article 36quinquies (AR 8 octobre 1976) où la référence était faite au code des impôts sur les revenus (art 46 § 1, 2<sup>o</sup> CIR 92) sous le bénéfice duquel les opérations devaient être réalisées et l'exigence de réaliser ces différentes opérations «en conformité» avec les dispositions du droit des sociétés aboutissait à un régime de neutralité fiscale «optionnel»

en ce sens qu'il suffisait de ne pas se conformer aux exigences du droit des sociétés ou du droit fiscal pour échapper à l'immunisation, ce qui pouvait parfois être avantageux notamment en cas de pertes.

Désormais ce sont les opérations «telles que définies» aux articles 678 et 679 (conformes ou non) qui sont visées.

Il n'est plus requis que l'apport d'universalité ou de branche soit fait sous le bénéfice de l'article 46 CIR 92, aucune autre mention du CIR n'étant faite par ailleurs (ce qui ne nécessite plus non plus que l'opération réponde à des besoins légitimes économiques ou financiers).

Dès lors la continuité comptable n'est plus subordonnée au respect d'une règle fiscale et s'applique à toutes les opérations visées par le code des sociétés.

L'intégration des anciens articles 36bis à *quinquies* dans l'arrêté d'exécution du code des sociétés aboutit à une modification du champ d'application du droit comptable.

Il n'est donc plus possible de justifier comptablement une plus value dans le chef de la société apporteuse. L'apport visé à l'article 81 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne peut être effectué à la valeur de marché même si l'éventuelle plus value qui en résulterait n'avait pas été immunisée. Le non respect des conditions pour obtenir l'immunisation fiscale, prévue à l'article 46 du Code des impôts sur les revenus (CIR) n'est plus un obstacle à l'application du droit comptable.

## 10. REVOCATION ILLEGITIME D'UN COMMISSAIRE

L'année 2001 a vu la publication d'une décision judiciaire contenant plusieurs aspects intéressants en rapport avec la révocation d'un commissaire et avec les dommages-intérêts qui en découlent. Il s'agit de l'arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 16 mai 2000<sup>(1)</sup>.

(1) R.W., 2000-2001, n° 33, p. 1241-1244.

## 10.1. Faits et énoncé du problème

Le 31 mai 1996, un réviseur d'entreprises, la SPRL B., a été renommé commissaire-réviseur (commissaire depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés) par l'assemblée générale de la SA I. pour une période de trois ans. Le 20 août 1997 s'est tenue une assemblée générale extraordinaire, au cours de laquelle la totalité du capital était représentée, et dont l'unique point à l'ordre du jour était: «entente avec le commissaire-réviseur». Le président de l'assemblée générale a proposé de mettre immédiatement fin au mandat du commissaire et l'assemblée générale a approuvé cette décision à l'unanimité.

Les données sur lesquelles le président de l'assemblée générale s'est basé en ce qui concerne ce point de l'ordre du jour étaient les suivantes: l'entente avec le commissaire-réviseur n'était pas satisfaisante, le délai d'intervention pour l'apport d'une activité industrielle était trop long, les honoraires du commissaire-réviseur pour cette mission spéciale n'étaient pas en proportion avec la charge de travail supplémentaire, les différentes personnes concernées par cette mission importante n'ont pas obtenu du commissaire-réviseur une aide suffisamment efficace et l'attitude générale de ce dernier ne leur permettait pas d'envisager une collaboration ultérieure avec lui, d'autant plus que la société ne satisfaisait plus aux critères requis par la nomination d'un commissaire-réviseur.

## 10.2. Décision de la Cour

La Cour d'Appel fait référence à l'article *64quinquies*, 1<sup>er</sup> alinéa des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales (l'actuel article 136, 1<sup>er</sup> alinéa du Code des sociétés), qui stipule que lorsque l'assemblée générale est appelée à délibérer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé, que le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles et que ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et mises préalablement à la disposition des associés.

L'assemblée générale précitée a eu lieu sans qu'il ait été porté à la connaissance du commissaire-réviseur que l'assemblée générale allait délibérer sur sa révocation et sans qu'un ordre du jour officiel ait été établi.

Par conséquent, la Cour d'Appel est d'avis que la décision de l'assemblée générale de révoquer le commissaire-reviseur constitue une infraction à la disposition légale précitée et que cette décision n'a donc pas valablement été prise. Même s'il existait des motifs légaux dans le chef de la société précitée, ces motifs sont contenus dans une décision prise illégalement et, en raison de leur manque de validité officielle, ils ne peuvent être maintenus.

La révocation illégitime donne donc au commissaire-reviseur le droit de bénéficier de dommages-intérêts (en vertu de l'ancien article 64<sup>quater</sup> des Lois coordonnées sur les sociétés commerciales, l'actuel article 135, 1<sup>er</sup> alinéa du Code des sociétés). Selon la Cour d'Appel, ces dommages-intérêts comprennent non seulement les honoraires qui pouvaient être sollicités pendant la partie du mandat non encore expirée mais également les honoraires dus pour des prestations qui ne faisaient pas partie du mandat mais qui, en vertu de la loi, auraient dû être confiées au commissaire-reviseur. En ce qui concerne ce dernier point, il est tout particulièrement fait référence au rapport établi dans le cadre d'une fusion décidée après la révocation et à la mission particulière que le commissaire-reviseur aurait dû remplir en vertu de son mandat.

Ici, la Cour d'Appel de Bruxelles va plus loin que la Cour d'Appel de Liège qui, dans son arrêt du 23 novembre 1989, a attribué au commissaire-reviseur révoqué illégalement un dédommagement égal au montant dont bénéficierait le commissaire-reviseur s'il avait exercé son mandat jusqu'à la fin<sup>(1)</sup>.

### 10.3. Position du Conseil

Le Conseil se réjouit de cette décision parce que la Cour d'Appel de Bruxelles confirme non seulement la décision de la Cour d'Appel de Liège concernant le dédommagement du commissaire-reviseur pour révocation illégitime jusqu'à concurrence des prestations dues pour la partie non encore expirée du mandat mais surtout parce que, dans la détermination du montant des dommages-intérêts, elle porte également en compte les prestations dues en dehors du mandat de contrôle du commissaire-reviseur.

(1) *Bulletins d'information de l'IRE*, 1990/5, *Rapport annuel 1992 de l'IRE*, p. 186, *R.P.S.*, 1990, n° 6545, p. 178, *J.L.M.B.*, 1990, p. 802.

## 11. MODIFICATIONS DES LOIS SUR LE CONCORDAT JUDICIAIRE ET LA FAILLITE

---

### 11.1. Concordat judiciaire: proposition de loi du 22 décembre 2000

Les lois du 17 juillet 1997 sur le concordat judiciaire et du 8 août 1997 sur la liquidation judiciaire ont fait l'objet d'analyses approfondies reprises dans les rapports annuels de l'IRE de 1997, p. 92 et 1998, p. 104.

Le 22 décembre 2000, les parlementaires Messieurs G. BOURGEOIS, K. VAN HOOREBEKE et A. BORGINON ont déposé une proposition de loi en vue de modifier la loi du 17 juillet 1997 sur le concordat judiciaire.<sup>(1)</sup> L'objectif de cette proposition de loi est d'apporter une aide aux entreprises confrontées aux difficultés de nature temporaire afin d'éviter une faillite.

Les propositions de modification sont de trois types:

1. Prendre la liste des données qui doivent obligatoirement être notifiées au tribunal de commerce comprenant toutes les assignations de commerçants introduites par l'Office national de sécurité sociale et mentionnant les commerçants ayant omis de transmettre leur comptes annuels.

Les chambres d'enquête commerciale sont tenues dans ces cas-là d'analyser si ces commerçants peuvent faire l'objet d'un concordat judiciaire.

Lorsque le débiteur ne collabore pas lors de cette enquête officielle de la chambre d'enquête commerciale, le tribunal de commerce peut d'emblée déclarer la faillite.

2. Accompagner la requête en concordat judiciaire d'un rapport d'un réviseur d'entreprises afin de permettre la suppression de la déclaration de créance.

Par analogie avec la réglementation applicable en cas de dissolution de sociétés, la requête de concordat doit être accompagnée d'un rapport

---

(1) La Chambre 2000-2001, nr.1030/001.

d'un réviseur d'entreprise mentionnant en particulier si la situation de l'entreprise a été décrite de manière *complète, fidèle et correcte*.

L'état comptable ne peut pas dater de plus de trois mois

Le rapport du réviseur d'entreprises renforce la confiance des créanciers, offre au tribunal de commerce un support et simplifie la procédure.

Le contrôle préalable, par un réviseur d'entreprise, rendrait, selon l'auteur de la proposition, la procédure de déclaration et de vérification du recouvrement superflue. Le rapport permettrait de donner à la liste des recouvrements un caractère actuel et fiable. Dans le cadre d'une requête en concordat judiciaire le débiteur doit introduire sa demande auprès du tribunal de commerce et, entre autres, ajouter le nom du réviseur d'entreprises de son choix.

3. Prendre d'autres mesures relatives à la diminution des coûts engendrés par la désignation d'un commissaire au sursis, l'évaluation de la période d'observation de mois en mois, le consentement de la majorité des créanciers non seulement en cas de transfert de l'ensemble mais également du transfert d'une partie de l'entreprise.

L'article 4 de la proposition de loi insère entre le troisième et le quatrième alinéa du paragraphe un de l'article 11 actuel de la loi relative au concordat judiciaire le texte suivant:

*«Un réviseur d'entreprises, désigné par le débiteur qui demande le concordat, établit un rapport de l'état de l'actif et du passif et sur l'évolution prévisible de la situation comptable. Le rapport indique si l'état reflète fidèlement et correctement la situation du débiteur et si l'évolution prévisible de la situation comptable par rapport à la situation actuelle du débiteur peut être considérée comme raisonnable. Ce réviseur d'entreprises précise en outre si la liste des créanciers visée au § 1, 3°, est ou non complète et fidèle compte tenu des documents comptables tenus par le débiteur.»*

Les parlementaires MM. BOURGEOIS et VAN HOOREBEKE, ont décidé dans un amendement<sup>(1)</sup> du 29 mars 2001 à leur proposition de loi d'ajouter

(1) Doc. Parl., Chambre 2000-2001, nr. 1030/002.

au terme «réviseur d'entreprises» «ou un expert-comptable inscrit sur la liste de membres de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseillers fiscaux».

## 11.2. Projet de loi du 7 mars 2001 modifiant la loi sur les faillites

Le 7 mars 2001, le Gouvernement a introduit le projet de loi précité afin de revoir, ou de corriger, une série de dispositions de manière à ce qu'elles poursuivent avec encore plus d'efficacité les objectifs de la réforme à savoir le sauvetage des entreprises commerciales viables mais en proie à des difficultés, la liquidation rapide et efficace des entreprises sans espoir de redressement, l'équilibre entre les intérêts de chacun des intéressés à la procédure et l'humanisation des conséquences personnelles de la faillite.<sup>(1)</sup>

Le projet de loi amendé a été approuvé<sup>(2)</sup> le 19 juillet 2001 à la Chambre des représentants et transmis au Sénat, où il fait maintenant l'objet d'un débat à la Commission de la Justice.

Les modifications ont pour objet de remplacer la référence à la Convention relative aux procédures d'insolvabilité par la référence au document qui l'a remplacé, c'est-à-dire au règlement (CE) N° 1346/2000 du 29 mai 2000 applicable aux procédures d'insolvabilité. Désormais le liquidateur est également obligé de se démettre de ses fonctions s'il paraît qu'il accompli des prestations au bénéfice d'un créancier privilégié.

Une des modifications concernant le bilan, est l'article 54 de la loi sur les faillites, qui serait modifié comme suit:

*«Les curateurs procéderont immédiatement à la vérification et à la rectification du bilan. S'il n'a pas été déposé, ils le dresseront conformément aux règles et principes du droit comptable, à l'aide des livres et écritures du failli et des renseignements qu'ils pourront se procurer, et ils le déposeront au dossier de la faillite.»*

(1) Doc. Parl., Chambre 2000-2001, nr. 1132/001. A l'origine, le titre du projet de loi contenait également la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire. Le gouvernement a en fait soustrait, par voie d'amendement, les articles 9 à 15 du projet de loi, ayant trait à cette loi. Ils feront ultérieurement l'objet d'une initiative parlementaire particulière distincte. (Doc. Parl., Chambre 2000-2001, nr. 1132/013, p. 3).

(2) Doc. Parl., Chambre 2000-2001, nr. 1132/015; Doc. Parl., Sénat 2000-2001, nr. 2-877/1.

*« Pour autant que l'actif soit suffisant pour en couvrir les frais, les curateurs peuvent s'adjoindre le concours d'un expert-comptable en vue de la confection du bilan. »*

### 11.3. Position du Conseil

Le Conseil constate que le projet de loi du 22 décembre 2000 accorde une mission complémentaire au reviseur ou à l'expert-comptable. Il insiste sur le fait que la rédaction du texte doit rester cohérente par rapport aux autres dispositions légales et qu'en particulier les conséquences de cette mission doivent être décrites au niveau de la responsabilité. Il faudra accorder une attention particulière au fait que – dans la formulation actuelle du texte – le professionnel devra mentionner dans son rapport, si l'état de l'actif et du passif est «la traduction fidèle et correcte de la situation du débiteur». En outre, on attend du professionnel qu'il se prononce sur «la situation comptable escomptée». Enfin, il devra également fournir une explication sur le caractère «complet et fidèle» de la liste des créanciers. Le Conseil a décidé de créer en son sein un groupe de travail spécifique qui assurera le suivi de ce projet de loi.

## 12. NORMES D'AUDIT INTERNATIONALES

---

Les travaux de la Commission des normes de révision sont décrits dans la deuxième partie du présent rapport annuel.

Sur le plan international, l'IAPC (actuellement IAASB depuis novembre 2001) a émis deux normes en décembre 2001:

- a) ISA 1004 – *The relationship between Banking Supervisors and the Bank's External Auditors*
- b) ISA 1006 – *Audits of the Financial Statements of Banks*

Deux projets ont en outre été soumis à consultation (*exposures drafts*):

- a) *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*
- b) *Electronic Commerce Using the Internet or Other Public Networks*

Les réponses étaient attendues pour le 15 janvier 2002.

Les additions, suppressions et amendements suivants ont été réalisés dans la dernière version du *2001 IFAC Handbook of Auditing and Ethics Pronouncements*:

1. Nouvelles normes et interprétations:

- a) ISA 240
- b) ISA 700
- c) IAPS 1001
- d) IAPS 1002
- e) IAPS 1003
- f) IAPS 1009
- g) IAPS 1012

2. Suppression:

- a) partie B de la norme ISA 501
- b) ISA 570 A
- c) IAPS 1007

3. Nouvelle numérotation:

- a) la norme ISA existante sur *Fraud and Error* est renumérotée en ISA 240 A;
- b) la norme ISA *The Auditor's Report and Financial Statements* est renumérotée en ISA 700 A.

## V. MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS

---


1. **Contrôle des institutions financières**
  - 1.1. Généralités
  - 1.2. Proposition de modification du règlement d'agrément de la CBF
  - 1.3. Circulaire D1 2001/13 du 18 décembre 2001 de la CBF relative à la *compliance* et adressée aux établissements de crédit
  - 1.4. Relation entre les autorités de contrôle des banques et les auditeurs externes
2. **Nouvelles instructions de la Commission bancaire et financière concernant la mission des réviseurs agréés auprès des sociétés de bourse**
3. **Agrément OCA**
4. **Petites et moyennes entreprises**
5. **Organisations non-gouvernementales**
6. **Technologies de l'information et de la communication (ICT)**
  - 6.1. WebTrust
  - 6.2. XBRL
  - 6.3. Commerce électronique
  - 6.4. Signature électronique
  - 6.5. *IT Committee* de l'IFAC
7. **Prix 2001 pour le meilleur rapport environnemental**
8. **Recupel**
9. **Coopération intercommunale en Région flamande**
  - 9.1. Cadre réglementaire
  - 9.2. Nouvelles formes de coopération intercommunale
  - 9.3. Nouvelles tâches pour le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable

## 1. CONTRÔLE DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES

---

### 1.1. Généralités

Le rapport annuel 2000 (cf. pp. 147 et suivantes) annonce la mise au point – sous les auspices de la Commission des normes de révision de l'IRE – par plusieurs groupes de travail de réviseurs agréés par la CBF, de notes techniques concernant la fonction de «*compliance*», les rapports sur les états périodiques et sur la fonction de «*signal*» dans le cadre de la participation du réviseur au contrôle prudentiel.



Ces groupes de travail ont entamé ou poursuivi leurs travaux dans le courant de l'année 2001. Le groupe de travail qui s'est vu confier l'étude de la fonction de «*compliance*» est animé par notre confrère Robert PIERCE; celui qui s'est vu confier l'étude des «*rapports périodiques*», par notre confrère Boudewijn CALLENS; et celui qui s'est vu confier l'étude de la «*fonction de signal*», par notre confrère Virgil NIJS.

Dans le courant de l'année écoulée, la Commission bancaire et financière a présenté un projet portant modification du règlement d'agrément de la Commission ainsi qu'une circulaire adressée aux Établissements de Crédit concernant la fonction de «*compliance*».

L'acceptation par la CBF du principe de l'«*agrad upon procedures*» est important pour les réviseurs agréés. Les réviseurs agréés estiment qu'un pareil contrôle de la bonne observation des principes de «*compliance*» par les établissements de crédit ne peut jamais aboutir à la formulation d'une opinion, même de forme négative. En outre, il incombe au mandant de fixer, en écartant toute ambiguïté, les procédures de contrôles à appliquer. Le réviseur est tenu de présenter un rapport sur ses constatations. Une telle approche du contrôle est recommandée pour l'audit des états semestriels, ainsi que pour la vérification de la fonction de «*compliance*».

### 1.2. Proposition de modification du règlement d'agrément de la CBF

Lors de sa réunion du 7 août 2001, la Commission bancaire et financière a approuvé un projet de modification de son règlement d'agrément, projet qu'elle a communiqué à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, en demandant à celui-ci de lui faire part de ses commentaires.

Les principales modifications prises dans ce projet de modification du règlement d'agrément de la CBF sont les suivantes :

- le caractère obligatoire de l'agrément pour ce qui concerne le contrôle des Établissements de Crédit et des entreprises de placement est étendu au contrôle des établissements de placement collectif ainsi qu'aux holdings financiers;
- l'examen écrit est supprimé;
- la présentation par une société agréée de réviseurs se voit formaliser au moyen d'une attestation délivrée par celle-ci;
- la société de réviseurs est tenue de disposer d'une organisation adéquate, conformément à ce que le règlement précise à ce sujet;
- l'autonomie du réviseur agréé au sein de la société de réviseurs est mise au premier plan.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a communiqué ses commentaires sur ce projet à la Commission bancaire et financière et eu un entretien, à ce sujet, avec des représentants de la CBE. Au cours de cet entretien, l'IRE a entre autres souligné qu'il ne met pas en question l'agrément pour les établissements de crédit, mais qu'il est partisan d'une agrégation partielle pour les autres entreprises (holdings financiers, entreprises d'investissement, organismes de placements collectifs), repris dans le projet. Il a en outre souligné qu'on peut difficilement exiger une expérience dans des établissements de crédit pour être agréé pour le contrôle, par exemple, d'un SICAV ou d'une SICAFI.


Le Ministre des Finances a également sollicité l'avis du Conseil Supérieur des Professions économiques sur le projet susdit. Cet avis a été communiqué le 3 décembre 2001 pour information à l'Institut.

### 1.3. Circulaire D1 2001/13 du 18 décembre 2001 de la CBF relative à la *compliance* et adressée aux Établissements de Crédit

Le 18 décembre 2001, la Commission bancaire et financière adressait aux Établissements de Crédit la circulaire D1 2001/13 relative à la fonction de «*compliance*».

Dans sa circulaire D1 97/10 du 30 décembre 1997 relative à la politique de prévention, la Commission bancaire et financière soulignait déjà

l'importance, pour les Etablissements de Crédit, de la maîtrise de leur risque de réputation. L'intégrité dans l'exercice du métier de banquier constitue en effet un élément essentiel d'une politique bancaire saine et prudente. Tant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux que la circulaire précitée comportent une fonction dite de «compliance». Différents Etablissements de Crédits et réviseurs agréés par la CBF ont demandé à la Commission des éclaircissements quant à l'organisation de cette fonction de «compliance».



La fonction de «compliance» s'assure du respect d'un ensemble de règles qui garantissent l'intégrité de l'exercice du métier de banquier. Ces règles sont tant celles qui découlent de la loi bancaire et ses règlements d'exécution que celles que l'établissement s'est lui-même données. De telles règles sont afférentes, par exemple, au blanchiment d'argent, aux délits d'initiés, à la manipulation des cours, à la politique de prévention, à la législation relative à la protection de la vie privée, au code de déontologie et à d'autres domaines.

À l'issue de certaines inspections auprès d'établissements de crédit, et après examen de l'évolution de la situation dans les pays voisins, la Commission a décidé de mettre en avant certains principes auxquels elle se référera pour évaluer, dans le cadre de son contrôle de l'organisation administrative et comptable et des procédures de contrôle interne tel que prévu par la loi bancaire du 22 mars 1993, le caractère adéquat du fonctionnement et de l'organisation de la fonction de «compliance». Ces principes figurent dans l'annexe à la circulaire D1 2001/13 du 18 décembre 2001 de la CBF relative à la fonction de *compliance* et adressée aux établissements de crédit.

Ces principes sont les suivants:

- le comité de direction élabore une politique d'intégrité dans une note de politique;
- le comité de direction prend les mesures nécessaires pour que l'établissement dispose en permanence d'une fonction de «compliance» adéquate;
- le comité de direction prend les mesures de contrôle interne nécessaires pour que tous les départements et toutes les implantations de l'établissement disposent de descriptions de fonctions claires et sans équivoque et ait des responsabilités dans le domaine de l'intégrité du métier de banquier;

- la cellule de «compliance» a, dans ce domaine, un rôle de coordination et de prise d'initiatives;
- le comité de direction informe le conseil d'administration, au moins une fois par an, de l'état de la situation;
- dans le cadre de sa mission de surveillance, le conseil d'administration vérifie régulièrement si l'établissement dispose d'une fonction de «compliance» adéquate;
- la cellule «compliance» a un statut adapté, garanti par charte. A cet égard, la place de cette cellule au sein de l'organisation est importante;
- la cellule «compliance» relève directement d'un membre du comité de direction de l'établissement de crédit, a un droit d'initiative et la garantie de pouvoir exprimer et faire connaître librement ses constatations et appréciations.

La Commission demande que les établissements de crédit évaluent l'organisation de leur fonction de «compliance» à la lumière des principes précités, et procèdent aux éventuelles rectifications nécessaires. Les établissements qui, en raison de leur situation spécifique, désirent conserver une fonction de «compliance» qui dérogerait aux principes précités, doivent en porter à la connaissance de la Commission au plus tard le 30 juin 2002.

Cette circulaire relative à la fonction de «compliance» est publiée sur le website de la Commission bancaire et financière ([www.cbf.be](http://www.cbf.be)).

#### 1.4. Relation entre les autorités de contrôle des banques et les auditeurs externes

L'IAPC de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) a publié en février 2001, ensemble avec le Comité de Bâle *The relationship between banking supervisors and banks external auditors* (<http://www.bis.org/publ/bcbs78.pdf>), dont la période de consultation se terminait le 12 juin 2001.

Ainsi, un document de 1989 est actualisé, en tenant compte en particulier du *Core Principles for Effective Banking Supervision*<sup>(1)</sup> du Comité de Bâle.

Ce document aborde les sujets suivants:

- la responsabilité du conseil d'administration et du comité de direction de la banque;

(1) Voy. CBE, Rapport Annuel 1996-1997, p. 76.

- le rôle de l'auditeur externe de la banque;
- le rôle de l'autorité de contrôle;
- la relation entre l'autorité de contrôle et l'auditeur externe;
- les missions complémentaires de l'auditeur externe dans le cadre du contrôle;
- la nécessité d'un dialogue suivi entre les autorités de contrôle et les auditeurs externes.

Le document fut approuvé en décembre 2001 sous la forme d'*International auditing practice statement (IAPS)*, soit une explication des normes d'audit internationales de l'IFAC, conjointement avec un second IAPS «*Audits of the Financial Statements of Banks*».

## 2. NOUVELLES INSTRUCTIONS DE LA COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIÈRE CONCERNANT LA MISSION DES REVISEURS AGRÉÉS AUPRÈS DES SOCIÉTÉS DE BOURSE

---

La Commission bancaire et financière (CBF) a adressé une lettre circulaire le 30 novembre 2001 aux réviseurs agréés des sociétés de bourse, avec en annexe ses nouvelles instructions concernant la mission des réviseurs agréés auprès des sociétés de bourse.

Cette circulaire fait suite à la lettre circulaire du 26 février 1999 aux commissaires-réviseurs des sociétés de bourse, les informant des modifications apportées par les dispositions de la loi du 6 avril 1995 au régime de contrôle révisoral des sociétés de bourse.

Ainsi que la CBF le précisait dans cette lettre circulaire précitée, les dispositions de l'article 101 de la loi du 6 avril 1995 définissent l'étendue de la collaboration du réviseur agréé au contrôle des sociétés de bourse. Conformément à ce qui est prévu à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 101 précité, il appartient à la Commission bancaire et financière de préciser, par des instructions à destination des réviseurs agréés, les modalités de la mission de collaboration de ceux-ci au contrôle prudentiel des sociétés de bourse, l'objectif étant d'accroître l'efficacité de ce contrôle.

Ces instructions se basent sur celles énoncées dans la circulaire D1 99/1 du 12 mars 1999 destinée aux réviseurs agréés des établissements de crédit. La Commission veut cependant attirer l'attention sur quelques différences par rapport à la circulaire précitée et sur les matières qui ne sont provisoirement pas traitées.

La Commission bancaire et financière attire l'attention sur quelques différences qui trouvent leur origine dans la spécificité du cadre législatif et des activités des sociétés de bourse:

- en ce qui concerne les bases (légales) de la mission des réviseurs agréés (point B des instructions), la circulaire D1 99/1 se réfère notamment aux normes relatives au contrôle des établissements de crédit, telles qu'établies par l'Institut des Réviseurs d'entreprises, ainsi qu'au Guide de révision des établissements de crédit. Cette référence a été remplacée par une référence à des normes de contrôle spécifiques pour les sociétés de bourse. A ce jour, toutefois, ces normes ne sont pas élaborées. La Commission propose de prendre contact avec l'Institut des Réviseurs d'entreprises pour voir dans quel délai de telles normes pourraient être établies;
- un point important concerne le contrôle des états périodiques (point C des instructions). Tant qu'il n'existe pas, pour les entreprises d'investissement, de droit comptable sectoriel adapté à leurs activités, les états comptables de ces entreprises différeront nécessairement de leurs comptes annuels, notamment en ce qui concerne le mode de présentation et les méthodes d'évaluation. D'après la Commission on ne peut dès lors pas demander aux réviseurs de vérifier, à la fin de l'exercice, la conformité des comptes annuels avec l'état comptable périodique y afférent (cf. point C *in fine* de la circulaire D1 99/1). Il leur est en revanche demandé de comparer les deux situations et de fournir une explication détaillée concernant les différences qu'elles présentent;
- le contrôle des états périodiques des succursales d'entreprises d'investissement de droit étranger sera opéré, en attendant que soit prise une réglementation concernant les informations à publier par ces succursales (articles 13 et 23 de l'arrêté royal du 20 décembre 1995 relatif aux entreprises d'investissement étrangères), en procédant à une comparaison avec les comptes annuels – non publiés – concernant leurs activités.

Dans l'attente de ladite réglementation, la certification des informations comptables est, selon la Commission, sans objet;

- en ce qui concerne le contrôle du caractère adéquat de l'organisation et du contrôle interne ainsi que du respect du statut légal (point D des instructions), l'énumération des lois et règlements applicables a été adaptée en fonction du secteur;
- concernant les rapports à faire à la Commission bancaire et financière (point E des instructions), il convient de relever les trois différences suivantes: l'adaptation du contenu des schémas de rapports à transmettre au programme d'activités des sociétés de bourse; l'appréciation du caractère adéquat de l'organisation de chaque activité de l'organisation de bourse; adaptation des rapports révisoraux concernant ces succursales.
- dans la partie relative à l'échange d'informations entre les réviseurs agréés et la Commission bancaire et financière (point F des instructions), les exemples de cas donnant lieu à une communication du réviseur dans le cadre de la fonction de signal ont été adaptés à la spécificité des activités et du fonctionnement des sociétés de bourse. En ce qui concerne les réviseurs désignés auprès de succursales d'entreprises d'investissement européennes, les instructions traitent brièvement de la question de leur immunité en matière d'échange d'informations;
- il est important de savoir que la Commission a exprimé le souhait de permettre un échange d'informations entre les réviseurs agréés des sociétés de bourse et ceux des établissements de crédit faisant partie du groupe auquel appartiennent les sociétés de bourse en question. La Commission concertera l'Institut des Réviseurs d'Entreprises concernant l'élaboration du cadre juridique requis à cet effet.
- les annexes jointes aux instructions, qui énumèrent, d'une part, les dispositions légales dont le respect est contrôlé directement par la Commission et, d'autre part, celles dont le respect est également vérifié par les réviseurs, ont été adaptées en fonction du statut légal des sociétés de bourse. Les réviseurs se voient ainsi confier le contrôle du respect de certaines dispositions ne ressortant pas de l'information financière que les entreprises doivent transmettre à la Commission, mission à laquelle ils sont de toute façon confrontés dans le cadre de leur mandat.

La Commission bancaire et financière précise que les instructions ne traitent provisoirement pas de la mission des réviseurs agréés auprès des compagnies financières qui sont entreprises mères de sociétés de bourse. Les compagnies financières ne sont en effet jusqu'à ce jour pas tenues de désigner un réviseur agréé. D'autre part, les exigences en matière de reporting sur base consolidée ne sont pas encore établies sur le plan réglementaire. Dans ces circonstances, il a été décidé de traiter cette problématique dans le cadre de l'élaboration des dispositions réglementaires relatives au contrôle des entreprises d'investissement sur base consolidée.

Le texte de la présente circulaire est publié sur le site internet ([www.cbf.be](http://www.cbf.be)) dans les dispositions légales et réglementaires de la Commission bancaire et financière.

### 3. AGRÉMENT OCA

---

L'OCA organise les examens destinés à l'agrément des réviseurs d'entreprises pouvant être désignés en qualité de commissaire d'entreprises d'assurances. Le dernier examen remontait à 1997. Le prochain examen était initialement prévu en 2002.

A la demande de l'IRE, l'OCA a accepté d'avancer cet examen, qui a eu lieu en 2001.

La date limite pour l'introduction des candidatures expirait le 30 avril 2001. A cet égard, le Président de l'IRE a adressé en 2001 une circulaire informant les confrères de cet examen.

### 4. PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

---

Le Conseil a décidé de confier de nouvelles missions à la Commission PME. Les travaux sont décrits dans la deuxième partie du présent rapport annuel.

## 5. ORGANISATIONS NON-GOUVERNEMENTALES

Dans le Rapport annuel 2000 de l'IRE (pp. 141-142), il a été question des contacts importants établis et entretenus avec les responsables des autorités subsidiaires et notamment avec le conseiller général de la DGCI (ex-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 les préoccupations des autorités.

Par la suite, le groupe de travail Contrôle des ONG a formulé à l'intention des autorités plusieurs propositions dont ils ont débattu afin de faire évoluer la réglementation à l'issue des premiers programmes quinquennaux qui se terminent fin 2002.

Dans le courant de l'année 2001, le Gouvernement a déposé un projet de modification de l'arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subvention d'organisations non-gouvernementales de développement et de leurs fédérations.

Une adaptation du cadre légal était nécessaire, notamment en raison du fait que la coopération au développement avait été restructurée et que l'ancienne Administration générale pour la coopération au développement (AGCD) avait été intégrée dans le Ministère des Affaires étrangères, du commerce extérieur et de la coopération au développement depuis la publication de l'arrêté royal précité au Moniteur belge du 27 août 1997. Les objectifs de l'Arrêté royal resteraient apparemment inchangés. Certaines modifications proposées porteraient sur la simplification des procédures et sur le renforcement de l'approche du programme, qui constituaient les objectifs primordiaux de l'Arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subvention d'organisations non-gouvernementales de développement et de leurs fédérations. C'est dans ce même esprit qu'a été élaborée la proposition de modification de l'Arrêté ministériel du 25 septembre 1998 portant sur les mesures d'exécution de l'Arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subvention d'organisations non-gouvernementales de développement et de leurs fédérations.

La nouvelle réglementation insiste sur le fait que la comptabilité des ONG doit être organisée de telle manière que les dépenses de l'ONG soient clairement différenciées dans la comptabilité de l'ONG.

En outre, une concordance claire entre la comptabilité de l'ONG belge et la comptabilité des organisations locales est mise en place, afin de pouvoir identifier clairement les transferts de fonds.

La nouvelle réglementation rendra possible, à l'avenir, le transfert automatisé de données à l'administration.

## 6. TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ICT)

---

### 6.1. WebTrust

Le sceau WebTrust a été développé par l'AICPA et le CICA. Ces deux instituts ont accordé des licences d'exploitation à d'autres Instituts dans le monde, dont les Pays-Bas et la France notamment. A la suite de cela, le Conseil de l'IRE a souhaité conclure un contrat de licence WebTrust pour ses membres en Belgique, en proposant à la CNCC et à l'OEC (France) ainsi qu'au NIVRA (Pays-Bas) de tenter d'organiser en commun la formation spécifique à WebTrust. L'AICPA et le CICA ont proposé en 2001 de conclure un contrat de licence global dans le cadre d'un nouveau réseau international, l'*International Innovation Network* et ont demandé à l'IRE de ne pas conclure un contrat WebTrust, dans l'attente de ce contrat global en préparation.

L'*International Innovation Network* (IIN) a été créé à l'initiative des instituts américain et canadien, l'AICPA et l'ICCA. Les questions traitées vont des nouveaux services en matière «d'assurance», tels que WebTrust et SysTrust, à d'autres services à mettre sur pied (la *Trust Family*).

Les principaux thèmes abordés lors des réunions de l'IIN en 2001 ont fait l'objet des décisions suivantes.

- IIN: l'IIN (*International Innovation Network*) sera un organisme sans but lucratif, qui revêtira la forme d'une entreprise en participation constituée par ses membres en tant qu'entité juridique distincte. Il aura pour objectif de partager, sur une base exclusive, de nouveaux services entre les membres (par exemple: WebTrust, SysTrust et d'autres services qui seront élaborés par les membres).
- Charte: les règles fondamentales régissant l'IIN seront signées par chaque adhérent à la Charte.
- Contrat-cadre de licence: chaque membre souscrira à un Contrat-cadre de licence. Les produits ou services spécifiques mis au point par un membre seront déterminés en annexe. Chaque membre qui met au point un service pourra transférer les Droits de propriété intellectuelle à l'IIN conformément aux conditions générales du Contrat-cadre de licence. Ce Membre (le Bailleur de licence) déterminera les modalités spécifiques et conditions applicables à un service spécifique dans une Annexe au Contrat-cadre de licence. L'Annexe mentionnera notamment les redevances, droits, etc. que devront payer les autres membres qui décident, volontairement, de souscrire aux services spécifiques. L'IIN jouit d'un droit exclusif pour ce qui concerne les licences internationales de services aux membres de l'IIN.
- Adhésion: il n'y aura qu'une seule catégorie de membres (la proposition initiale visant des Membres adhérents à part entière et des Membres adhérents de la première heure a été abandonnée). Seuls les Instituts professionnels de Comptables/Auditeurs peuvent prétendre à la qualité de membres. Les fondateurs/membres (à clarifier) de l'IIN ont un droit de veto pour accepter ou refuser de nouveaux venus (demandé par l'ICCA au Canada, ICAEW au Royaume-Uni et en Australie).
- Adhésion individuelle: des praticiens/entreprises individuel(le)s ne peuvent signer directement un contrat de licence avec le Bailleur de licence. Ils devront signer un contrat de sous-licence avec chacun des Instituts locaux.
- Conditions: la proposition initiale visant à requérir la mise au point d'un nouveau produit par un membre actif tous les deux ans a été abandonnée, les plus petits Instituts ne disposant pas des ressources leur permettant d'élaborer régulièrement ces produits.

- Réunions: les réunions ne seront pas publiques. Il y aura au moins une réunion de l'IIN par an (et non deux réunions comme proposé initialement). Une majorité de 50 % + 1 voix sera requise. Une majorité spécifique de 2/3 sera requise pour: des modifications fondamentales (à clarifier), la structure juridique de l'IIN et des amendements à la Charte. Chaque pays disposera d'une voix même si plusieurs Instituts d'un même pays participent.
- Droits: le montant annuel des droits d'adhésion pour participer à l'INN devrait varier entre USD 5,000 et 10.000 (à clarifier: total des droits payés par pays ou par les Instituts). Ces droits ne couvrent pas le montant des redevances à payer au(x) Bailleur(s) de licence pour des produits ou services spécifiques.

Le EIN (Réseau européen d'innovation) est une réunion des Instituts européens qui participent à l'IIN. Le EIN ne constitue pas une entité juridique distincte. Le EIN a pour objectif de coordonner les travaux et les activités des Instituts européens et de s'efforcer de convenir d'un point de vue commun à développer au sein de l'IIN.

Les prochaines étapes se présentent comme suit:

- L'AICPA/ICCA distribuera un nouveau projet de Charte et Contrat-cadre de licence en décembre 2001
- Les Conseils d'administration de chaque Institut pourront examiner les propositions de l'INN en décembre 2001
- Les prochaines réunions de l'IIN auront pour objectif de finaliser la Charte et le Contrat-cadre de licence et – en cas d'accord – de permettre aux représentants des membres de signer ces documents.

Le Conseil de l'IRE a adopté les résolutions suivantes.

1. Le Conseil accepte de participer à l'IIN et au EIN conformément aux principaux points décrits ci-dessus.
2. Le Conseil accepte d'examiner, de négocier et de signer la Charte et le Contrat-cadre de licence que l'AICPA/ICCA délivrera sur base des principes susmentionnés.

3. L'IRE et l'IEC peuvent envisager de signer conjointement le Contrat de licence WebTrust avec l'AICPA/ICCA à titre temporaire (par exemple pour une durée d'un an) si aucune décision n'est rendue en ce qui concerne la Charte et le Contrat-cadre de licence définitifs en 2002. Le cas échéant, le Contrat de licence WebTrust sera remplacé par le nouveau Contrat-cadre de licence (tout comme pour les 15 autres Instituts qui ont déjà signé).
4. Les documents susmentionnés peuvent être signés conjointement par l'IRE et l'IEC, par exemple à l'aide d'une structure commune telle qu'une a.s.b.l. (c'est notamment le cas de l'Ordre français des Experts Comptables et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).

## 6.2. XBRL

Tout porte à croire que «HTML» cédera la place, en tant que langage standard pour l'Internet, à des versions plus perfectionnées telles que XML. Le langage XBRL (Extended Business Reporting Language) est un corollaire de XML et est principalement utilisé dans le cadre de la communication de données financières et comptables.

A l'échelle internationale, un consortium a été créé qui a notamment pour objectif de favoriser le développement de XBRL. Plusieurs organisations d'experts comptables nationales et internationales mais également des entreprises privées se sont affiliées à ce consortium.

Le Conseil a pris connaissance des progrès réalisés récemment en la matière et suit de près l'évolution de la situation par le biais d'une commission créée à cet effet et composée des confrères D. SMETS et B. TESNIERE.

En 2001, plusieurs entretiens ont eu lieu avec – notamment – des responsables de la Banque Carrefour et de la Centrale des Bilans de la Banque nationale afin d'examiner le rôle que la Belgique en général et l'IRE en particulier peuvent jouer dans ce domaine.

A ce stade, le Conseil a décidé de ne pas assumer le rôle de coordinateur ou de pilote du projet XBRL local. L'IRE se dit cependant prêt à accepter une coopération éventuelle avec d'autres institutions et/ou organismes afin

de mettre au point une approche belge coordonnée en ce qui concerne le projet XBRL.

### 6.3. Commerce électronique

Le Conseil a pris connaissance de l'avant-projet de loi belge du 30 novembre 2001 «sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information».

Ce projet de loi vise à transposer la directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur («directive sur le commerce électronique»).

Le projet de loi belge prévoit notamment une série d'informations à fournir par le prestataire de services d'une profession réglementée (nom de l'organisme auquel le professionnel appartient, titre, Etat, référence aux règles professionnelles, mention du numéro de T.V.A. et référence aux codes de conduite et la façon dont les tiers peuvent se le procurer par voie électronique).

Le projet de loi prévoit également que les ordres professionnels assurent le respect des règles en matière de publicité, pour ce qui concerne les professions réglementées.

Le projet habilite les autorités disciplinaires ainsi que les groupements professionnels à introduire une action en cessation devant le Président du Tribunal de Première instance en cas d'infraction à la loi en projet.

### 6.4. Signature électronique

Le Conseil a pris connaissance de la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification (*Moniteur belge*, 29 septembre 2001).

Cette loi transpose en droit belge la directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur la signature électronique.

Le Conseil examinera l'incidence de la législation belge, lorsque les arrêtés d'exécution auront été adoptés, sur les missions révisorales et sur la délivrance du rapport de révision.

## 6.5. IT Committee de l'IFAC

L'assemblée générale de l'IFAC (le *Council*), réunie les 14 et 15 novembre 2001, a décidé de supprimer son IT Committee. Dorénavant, les questions relatives aux nouvelles technologies de l'information et de la communication continueront à être examinées par les autres instances de l'IFAC, notamment l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, ex-IAPC).

Outre la norme ISA 100 relative aux *Assurance Engagements*, le Conseil a pris connaissance du projet de l'IAPC (à présent IAASB) d'octobre 2000 intitulé *Electronic Commerce Using the Internet or Other Public Networks – Effect on the Audit of Financial Statements* (soumis à consultation jusqu'au 15 janvier 2002 sur le site de l'IFAC: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

L'IT Committee de l'IFAC a également émis un projet daté de décembre 2001 intitulé *Outsourcing – Proposed International Guideline on Information Technology* (soumis à consultation jusqu'au 15 janvier 2002 sur le site de l'IFAC: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

## 7. PRIX 2001 POUR LE MEILLEUR RAPPORT ENVIRONNEMENTAL

---

Ce point est décrit dans la deuxième partie du présent rapport annuel.

## 8. RECUPEL

---

A partir de l'année 2002, une nouvelle mission sera confiée aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables.

Recupel, organisme chargé de la récolte des appareils électriques et électroniques, a souhaité faire appel aux services des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables pour la conformité des déclarations de ses membres.

Le groupe de travail Audit et Environnement prépare une note technique Recupel. Celle-ci comprendra quatre documents:

- une note technique;
- un programme de contrôle;
- un exemple de rapport;
- une lettre de représentation.

Recupel, sur base volontaire, a souhaité confier une mission soit au commissaire, soit à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable pour les contrôles des attestations devant être remplies par ses membres.

Des informations complémentaires sur l'organisme Recupel peuvent être obtenues sur le site internet [www.recupel.be](http://www.recupel.be).

## 9. COOPÉRATION INTERCOMMUNALE EN RÉGION FLAMANDE

---

### 9.1. Cadre réglementaire

Le décret du 6 juillet 2001 concerne la coopération intercommunale au sein de la Région flamande<sup>(1)</sup>.

Depuis la modification de la Constitution du 5 mai 1993, les régions sont intégralement compétentes en matière d'associations intercommunales. Par conséquent, les régions sont non seulement autorisées à contrôler les accords de coopération intercommunaux mais elles peuvent également en déterminer les dispositions réglementaires.

---

(1) Ministère de la Communauté flamande, Décret du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, *M.B.*, 31 octobre 2001; *Parl. St.*, Parlement flamand, séance 2000-2001, 565, n° 1-13.

Contrairement à la Région wallonne<sup>(1)</sup>, la Région flamande ne disposait pas d'un décret propre et a donc continué à appliquer la loi fédérale du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales jusqu'à l'entrée en vigueur de ce décret le 10 novembre 2001. Ce décret est applicable à toutes les *formes* de coopération en Région flamande *qui ont été créées entre les communes* et non soumises à des dispositions légales ou décrétales spécifiques (voir article 79).

## 9.2. Nouvelles formes de coopération intercommunale

### *Lignes de force*

Les lignes de force de ce décret sont, d'une part, la diversification et l'assouplissement des *formes* de coopération et, d'autre part, la démocratisation de la coopération intercommunale.

En ce qui concerne les *formes* de coopération, il existe des accords de coopération avec et sans personnalité *morale*.

### *Forme de coopération sans personnalité morale*

Dans le cas des *formes* de coopération sans personnalité *morale*, dénommées associations interlocales, deux ou plusieurs communes peuvent *élaborer* un *accord* de coopération afin de réaliser un projet d'intérêt communal bien défini (article 6).

La structure de coopération est fondée sur une convention à portée statutaire qui comprend les dispositions relatives notamment à l'établissement des comptes, à l'affectation du résultat et au contrôle financier (article 7). Ici, aucune intervention d'un réviseur d'entreprise ou d'un expert-comptable n'est prévue.

### *Formes de coopération avec personnalité morale*

La *forme* de coopération dotée de la personnalité *morale* est une personne morale de droit public dotée d'une forme juridique dont les caractéristiques ont été fixées en vertu des dispositions du présent décret. Elle ne présente aucun caractère commercial et, pour tout ce qui n'est pas expressément

(1) Décret du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes, *M.B.*, 7 février 1997.

réglé par le présent décret, la structure de coopération dotée de la personnalité morale est régie par les dispositions de la législation sur les sociétés applicables aux sociétés coopératives à responsabilité limitée (article 11).

Les communes décident du transfert de la gestion conformément aux statuts de la structure de coopération. On entend par transfert de gestion, l'attribution par les communes participantes à une structure de coopération de la mise en œuvre des décisions qu'elles ont prises dans le cadre des objets de cette structure, étant entendu que les communes participantes s'interdisent le droit d'accomplir la même mission seules ou avec le concours de tiers (article 12 § 1).

Il existe trois types de formes de coopération dotées de la personnalité morale: l'association de projets, l'association prestataire de services et l'association chargée de missions.

- L'association de projets est une structure de coopération, privée du transfert de gestion, et visant à assurer la planification, la mise en œuvre et le contrôle d'un projet clairement défini. Elle est constituée pour une durée maximale de 6 ans.
- L'association prestataire de services est une structure de coopération privée du transfert de gestion. Elle est constituée pour une durée maximale de 18 ans et son objectif consiste à fournir aux communes participantes un service auxiliaire clairement défini et relevant, le cas échéant, de plusieurs domaines d'action.
- L'association chargée de missions est une structure de coopération bénéficiant d'un transfert de gestion, d'une durée d'existence maximale de 18 ans et à laquelle les communes participantes confient la mise en œuvre d'une ou de plusieurs de leurs attributions relevant d'un ou de plusieurs domaines d'activité connexes.

### 9.3. Nouvelles tâches pour le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable

#### 9.3.1. Contrôle de la situation financière de l'association de projets

Le contrôle de la situation financière de l'association de projets est confié à un expert-comptable nommé par le conseil d'administration. Le conseil d'ad-

ministration établit les comptes annuels et les soumet, accompagnés d'un rapport d'activités et du rapport d'expert-comptable à l'approbation des participants conformément à la procédure d'approbation prévue dans les statuts (articles 16, alinéas 7 et 8).

Pour cette personne morale de droit public, il n'y a aucune obligation quant à la constitution d'un capital social (article 22 alinéa 1).

Si toutefois les statuts prévoient l'apport d'un capital, l'expert-comptable est tenu d'établir un rapport sur l'appréciation des apports en nature et des apports immatériels à titre de représentation des biens *qui ne peuvent être évalués* selon des critères économiques (article 22 alinéa 5).

### 9.3.2. Contrôle de la situation financière de l'association prestataire de services et de l'association chargée de missions

Le contrôle de l'état financier, des comptes annuels et de la régularité, du point de vue du présent décret et des statuts, des opérations à inscrire dans les comptes annuels de l'association prestataire de services et de l'association chargée de missions, est exercé par un ou plusieurs commissaires, nommé(s) par l'assemblée générale parmi les membres de l'Institut des réviseurs d'entreprise (article 61).

La partie fixe du capital social de l'association prestataire de services et de l'association chargée de missions ne peut être inférieure au montant imposé aux sociétés coopératives à responsabilité limitée. Les apports immatériels à titre de représentation des biens qui ne peuvent être évalués selon des critères économiques et les apports en nature sont appréciés sur la base du rapport du réviseur et représentés respectivement par des coupons de dividende et des actions dont la valeur et les droits sont définis statutairement.

### 9.3.3. Tenue de la comptabilité et publication des comptes annuels

La comptabilité de l'association de projets, de l'association prestataire de services et de l'association chargée de missions est tenue conformément à la législation relative à la comptabilité des entreprises et dans le respect des directives édictées par les pouvoirs publics en matière d'opérations comptables (articles 23 et 64).

Dans les associations prestataires de services et chargées de missions, les comptes annuels sont établis par l'assemblée générale dans le courant du premier semestre de l'exercice comptable suivant au moyen du rapport du conseil d'administration et du rapport du réviseur (article 65).

Les comptes annuels des associations prestataires de services et des associations chargées de missions sont déposés par les administrateurs à la Banque nationale de Belgique dans les trente jours calendaires qui suivent leur établissement par l'assemblée générale, précisant qu'ils font encore l'objet de la surveillance administrative (article 67).

Les comptes annuels seront déposés après approbation, conformément à la procédure définie statutairement, à la Banque nationale de Belgique, par les soins du conseil d'administration (article 23).





+

# III

3<sup>e</sup> partie

FONCTIONNEMENT  
DES INSTITUTIONS

## I. ORGANES LEGAUX

### A. ASSEMBLEES GENERALES

1. Assemblée générale ordinaire des membres
2. Assemblée générale des associés

### B. LE CONSEIL ET LE COMITÉ EXECUTIF

1. Travaux du Conseil et du Comité exécutif
2. Accès à la profession des personnes physiques
3. Tableau des membres
4. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires

### C. COMMISSION DE SURVEILLANCE

### D. COMMISSION DE CONTROLE DE QUALITE

### E. DISCIPLINE

1. Composition de la Commission de discipline et de la sous-commission de discipline
2. Dossiers disciplinaires
3. Statistiques

### F. COMMISSION DU STAGE

1. Composition
2. Tests de synthèse relatifs à l'accès à la profession
3. Contacts 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 des certificats de fin de stage
10. Examen d'admission au stage
11. Examens de stage
12. Examen d'aptitude 2001
13. Evolution du nombre des stagiaires en 2001
14. Remerciements
15. Association des stagiaires
16. Réunion avec les professeurs relayant et coordonnant les stagiaires au stage
17. Réunion avec les présidents des jurys d'examen d'admission
18. Décisions de jurisprudence de la Commission de discipline
19. Discipline

## A. ASSEMBLEES GENERALES



### 1. ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE DES MEMBRES

---

#### Assemblée générale du 27 avril 2001

L'assemblée générale ordinaire des membres s'est tenue, conformément à l'article 9 du règlement d'ordre intérieur, le vendredi 27 avril 2001 à Bruxelles. 156 membres personnes physiques et 52 membres sociétés ont assisté à la réunion. Par ailleurs, 66 membres avaient donné procuration.

L'assemblée observe une minute de silence à la mémoire des confrères et reviseurs honoraires décédés au cours de l'année 2000: Messieurs Hector BAILLY et Jacques ROSMEULEN, reviseurs d'entreprises et messieurs Petrus RYCKEN, Clément VANDENVEN et Florimont VAN DER VEKEN, reviseurs honoraires, ainsi qu'à la mémoire de Madame Chantal BOURG, Responsable du service de stage, qui est décédée le 5 septembre 2000.

En application du règlement d'ordre intérieur, 5 confrères ont été autorisés à porter le titre honorifique de leur profession: Hubert BERTELS, Henri KOWALSKI, Claude POURBAIX, André SMET et Maria VRANCKEN.

Il rend également hommage à des membres qui sont inscrits depuis 25 ans au tableau: messieurs André CLYBOUW, Michel DAERDEN, Jan Frank DE LANDSHEER, Pierre DELWARDE, Michel EVRARD, Marcel NECKEBROEK, Jean-Maurice PIRLOT, Christian POËTTE, Johan PRIEM, Robert ROKSNOER, Alfons VAN APEREN, Hugo VAN PASSEL, Josephus VLAMINCKX et Francis WILMET. Il se réjouit en outre de constater que les confrères Raymond BUYTAERT, Marc J. OPHOFF, Eduard RISKE et Karel VAN OOSTVELDT sont inscrits au tableau depuis 30 ans, et le confrère Leo PEETERS depuis 40 ans.

Le Président rend également hommage à M. Michel HUGUIER, qui a exercé pendant vingt ans la fonction d'expert-comptable à l'Institut et qui a décidé de prendre sa pension.

En application de l'article 17 du règlement d'ordre intérieur, ont été élus:

- comme Président: le confrère Ludo SWOLFS;
- comme Vice-Président: le confrère André KILESE.

L'assemblée générale a élu également:

- comme membres néerlandophones du Conseil: les confrères Pierre P. BERGER, Luc DE PUYSELEYR, Dirk SMETS, Pierre STEENACKERS et Hugo VAN PASSEL (pour un terme de 3 ans);
- comme membre francophones du Conseil: les confrères Pierre ANCIAUX, Bernard DE GRAND RY, Michel DE WOLF et Raynald VERMOESEN (pour un terme de 3 ans);
- comme membre suppléant de la Chambre francophone de la Commission d'appel: le confrère Michel VAN DOREN;
- comme commissaires: les confrères Josiane VAN INGELGOM et Jan DE BOM VAN DRIESSCHE (pour un terme de 1 an).

Après l'annonce des résultats de ces élections, le Président demande au Secrétaire général, M. David SZAFRAN, de fournir un aperçu du Rapport annuel 2000. M. SZAFRAN commente notamment les activités des services de l'Institut, les activités des commissions et groupes de travail de l'IRE, les activités du Conseil en rapport avec les représentations nationales et internationales, les activités du Comité inter-Instituts (IRE, IEC et IPCF), la coopération interprofessionnelle avec les avocats de l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, ainsi que les principales modifications apportées au règlement d'ordre intérieur de l'IRE.

Le Secrétaire général annonce également la création d'un *helpdesk* ou centre d'information, dont l'objectif consiste à apporter une assistance dans le cadre des services aux membres. Le Secrétaire général souligne également les efforts déployés par le Conseil en ce qui concerne l'indépendance du commissaire dans le cadre de l'évolution des législations belge et européenne, l'harmonisation européenne de la comptabilité, le passage à l'euro et le commerce électronique.

Le texte de l'exposé du Secrétaire général est repris dans son intégralité dans le Bulletin d'information 2001/5.

L'assemblée approuve à l'unanimité les comptes au 31 décembre 2000, commentés par le Secrétaire trésorier Pierre P. BERGER. Elle approuve à

l'unanimité la décharge aux membres du Conseil et aux commissaires, Mme Josiane VAN INGELGOM et Mme Marleen HOSTE. Le projet de budget pour 2001 est également approuvé à l'unanimité, sous réserve d'une voix contre.

## Partie académique

Après une brève interruption, le Président sortant Jean-François CATS souhaite la bienvenue aux invités à la partie académique de l'assemblée.

Par la suite, il fait notamment part à l'assemblée de ses considérations en rapport avec la profession de réviseur d'entreprises et l'indépendance du réviseur d'entreprises. Il précise que de nombreux efforts en matière de communication ont été déployés. Des contacts intensifs ont été entretenus avec le monde politique, les milieux syndicaux, les autorités de surveillance, les organisations représentatives des employeurs, les actionnaires, la presse, les organisations internationales et la Commission européenne. Il souligne que la profession considère le respect des principes d'indépendance comme une priorité et énumère les nouvelles tâches confiées par le législateur aux réviseurs d'entreprises, notamment dans le domaine des options sur actions et de la participation des travailleurs au capital.

Il insiste également sur l'importance du principe d'indépendance et commente ici les débats qui ont eu lieu au sein des pouvoirs publics belges ainsi que les activités auxquelles l'Institut a participé dans le giron de la FEE, de l'IFAC et de la Commission européenne. A ce propos, il souligne la nécessité d'une législation et d'une réglementation belges dans le droit fil du projet de recommandation européenne sur le plan de l'indépendance.

Le texte du discours du Président Jean-François CATS est repris dans son intégralité dans le Bulletin d'information 2001/5.

Le Président sortant présente ensuite M. Alain ZENNER, Commissaire du Gouvernement chargé de la simplification de la procédure fiscale et de la lutte contre la fraude fiscale à grande échelle. Le texte du discours de M. Alain ZENNER est également repris dans son intégralité dans le Bulletin d'information 2001/5.

Pour conclure, le nouveau Président, M. Ludo SWOLFS, prend la parole. Il souligne notamment l'importance de l'harmonisation de la comptabilité

à l'échelle européenne et insiste sur la nécessité de traduire les normes internationales comptables. Il souligne également l'importance des considérations relatives à l'accès à la profession, au stage et à la formation permanente. Il précise qu'il existe d'excellents contacts avec le Conseil Supérieur des Professions Economiques ainsi qu'avec l'IEC et l'IPCF. De même, le nouveau Président souligne l'importance des débats en cours au niveau belge, européen et mondial en ce qui concerne l'indépendance du réviseur d'entreprises. Dans son allocution, il insiste sur l'importance du contrôle de la qualité et du contrôle de l'exercice de la profession. M. SWOLPS annonce également le renforcement des structures de l'Institut et remercie à l'avance les membres du personnel pour leur collaboration.

Le texte intégral de l'allocution du Président est repris dans le Bulletin d'information 2001/5.

## 2. ASSEMBLEE GENERALE DES STAGIAIRES

---

C'est également le 27 avril 2001 que s'est tenue l'assemblée générale de l'association des stagiaires. Le Président de la Commission du stage, Monsieur A. KILESE, 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: Madame Wendy SAMAN et Monsieur Luc R. VAN DEN ABBEELE.

## B. LE CONSEIL ET LE COMITE EXECUTIF



### 1. TRAVAUX DU CONSEIL ET DU COMITE EXECUTIF

---

Au cours de l'exercice 2001, le Conseil s'est réuni douze fois en réunion ordinaire et une fois en réunion extraordinaire.

Le Comité exécutif a tenu quatorze 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. ACCES A LA PROFESSION DES PERSONNES PHYSIQUES

---

Les informations chiffrées communiquées ci-après peuvent concerner des dossiers introduits lors d'une année civile mais dont les candidats ont présenté les examens lors d'une autre année civile.

La différence entre l'une ou l'autre donnée chiffrée peut également trouver son origine entre des examens présentés lors d'une année civile mais dont les décisions d'admission au serment n'ont été prises que l'année civile suivante.

#### 2.1. Admission au serment des stagiaires

En 2001, 26 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.

## 2.2. Passerelles

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 2001, l'Institut a reçu un dossier d'expert-comptable après avis conforme du Conseil de l'IEC.

L'accord passerelle prévoit que les candidats sont invités 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 H. FRONVILLE, Président (M. DE WOLF, Président suppléant), Ph. GIGOT, B. DE GRAND RY, R. VAN CUTSEM (M. DELBROUCK, membre suppléant), réviseurs d'entreprises et G. DELVAUX (membre extérieur).

Le jury néerlandophone est composé de Monsieur B. CALLENS, Président (P. STEENACKERS, Président suppléant), Madame M. HOSTE, Messieurs R. ADRIAENSSENS (membres suppléants: K. VANDELANOTTE et R. VAN ASBROECK), réviseurs d'entreprises, et A. BERT (membre extérieur).

Aucun candidat n'a présenté l'examen dans le courant de l'année 2001.

### B. Passerelles de l'IRE vers l'IEC

- a) En 2001, le Conseil de l'Institut a analysé le dossier de deux 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 2001, après avoir présenté l'examen à l'IEC, un réviseur d'entreprises a 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) Aucun stagiaire-réviseur en exercice n'a souhaité bénéficier, conformément à l'article 2.1. de l'accord passerelle, de la procédure de passerelle entre l'IRE et l'IEC.

### 2.3. Reconnaissance mutuelle des professionnels étrangers

Lors de l'année écoulée, un candidat titulaire d'un titre équivalent à celui de reviseur d'entreprises à l'étranger a présenté et réussi l'épreuve prévue à l'article 40 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relative au stage des candidats-reviseurs d'entreprises.

S'agissant d'un ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne, sa candidature est conforme 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 Reviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4ter de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

En 2001, un candidat titulaire d'un titre équivalent à l'étranger a prêté le serment de reviseur d'entreprises en Belgique.

## 3. TABLEAU DES MEMBRES

---

### Décès

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès de notre confrère Raymond CARDOEN. Au nom de la profession, il a transmis aux membres de la famille ses plus vives condoléances.

### Démissions

En 2001, les confrères Alfons BELLEKENS, Martin CLAYTON, René DE BECKER, Robert DUBOIS, Felix HENDRICKX, Ferry-Harry KESTELOOT, Marcel LAMOLLE, Christiane SENECHAL-BROUCKAERT, Frans THEEUWES, Adrianus THIJSSSEN, Marcel VAN ACOLEYEN, Michel VANDER LINDEN, Guido VAN HEMELRYCK et Alfons VAN ROEY 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 Jan ADAM, Michel BOTTE, Philippe BURTONBOY, Raf GOOS, Willy GROFFILS, Jean-Pascal LABILLE, Stéphane LECLIPTEUR, Bart MANTELEERS, Philippe MENEVE, Lies VANDERMARLIERE, Lambert VANTHIENEN et Ilse WELLENS 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 Marc COSAERT, Gabrielle DERICUM, Martine HARDY-DREHER, Veerle HOEBRECHTS, Henri LEMBERGER, Robert ROKSNOER et Ivo VLEESCHOUWERS, conformément à l'article 5, § 5, du règlement d'ordre intérieur (introduit par l'arrêté royal du 12 mars 2000).

### Omission du tableau

En exécution des décisions de la Commission de discipline, le Conseil a acté la radiation de la liste d'un membre: il s'agit de Mr. Johan PEETERS.

### Inscriptions au tableau des membres

#### A. PERSONNES PHYSIQUES

Au cours de l'exercice écoulé, 32 nouveaux membres ont été enregistrés au tableau.

N°	Nom	Date de prest. serment
A01920	Patrick BEEKENS	18/12/2001
A01914	Nathalie BOGAERTS	25/09/2001
A01911	Sophie BRABANTS	24/07/2001
A01919	François CATTOIR	19/12/2001
A01916	Thibaut CHARLES DE LA BROUSSE	28/11/2001
A01888	Emmanuel COLLIN	22/01/2001
A01903	Rika COPPENS	19/06/2001

N°	Nom	Date de prest. serment
A01913	Filip DE BOCK	02/11/2001
A01897	Eric de MEESTER de BETZENBROEC	07/03/2001
A01908	Michael DE RIDDER	26/09/2001
A01893	Chris DERYNCK	16/02/2001
A01904	Didier DE SMET	19/06/2001
A01901	Karina DUCHAU	18/06/2001
A01905	Vincent DUMONT	20/06/2001
A01895	Gaëtan GOHY-BOON	01/03/2001
A01910	Griet HELSEN	09/10/2001
A01912	Koen HENS	09/08/2001
A01902	Scarlet JANSSENS	18/06/2001
A01915	Ronny JOOS	25/09/2001
A01909	Georges KOSLOWSKI	03/09/2001
A01907	Peter LOUWAGIE	24/09/2001
A01894	Tom MEULEMAN	16/02/2001
A01900	Dominique MILIS	06/06/2001
A01892	Anton NUTTENS	23/01/2001
A01891	Wim PEETERS	23/01/2001
A01918	Nathalie SAILQUIN	06/12/2001
A01889	Katleen SEGERS	23/01/2001
A01898	Dominique VAES	13/03/2001
A01906	Patrick VAN BOURGOGNIE	22/06/2001
A01899	Henk VANDORPE	15/03/2001
A01917	Steven VYVEY	04/12/2001
A01896	Patrik WIRIX	23/02/2001

Tableau des membres au 31 décembre 2001

Nombre de reviseurs	au 31.12.2000	
	au 31.12.2000	au 31.12.2001
TOTAL	994	989
dont au rôle néerlandophone	645	643
dont au rôle francophone	349	346

## B. SOCIETES 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 34 sociétés civiles professionnelles suivantes:

B 00440 – 2001: Burg. B.V.B.A. **VAN KERKHOVE & C°**

Maatschappelijke zetel: Driesmeers 20, 9830 ST-MARTENS-LATEM.  
T 09/272.72.10 Fax 09/272.72.30.

B 00441 – 2001: Burg. B.V.B.A. **ESTELLA VERSCHUEREN & C° Bedrijfsrevisoren**

Maatschappelijke zetel: Smalle Heerweg 221, 9080 LOCHRISTI.  
T 09/355.92.49

B 00442 – 2001: Burg. B.V.B.A. **BAUWENS & C° – BEDRIJFSREVISOREN**

Maatschappelijke zetel: Bisschoppenhoflaan 384 B 2, 2100 DEURNE.  
T 03/326.79.79 Fax 03/326.79.77.

B 00443 – 2001: Burg. B.V.B.A. **VAN BRUSSEL & Partners**

Maatschappelijke zetel: Wijngaardlaan 39, 2900 SCHOTEN.  
T 03/658.39.76 Fax 03/658.39.76.

B 00444 – 2001: Burg. B.V.B.A. **Dirk Stragier**

Maatschappelijke zetel: Kasteelstraat 40B, 1730 ASSE.

B 00445 – 2001: Burg. B.V.B.A. **B. de Grand Ry & C° S.C.P.R.L.**

Maatschappelijke zetel: Activiteitstraat 5, 1200 BRUSSEL.  
Siège social: rue de l'Activité 5, 1200 BRUXELLES.

B 00446 – 2001: S.C.P.R.L. **VIEIRA, MARCHANDISSE et Associés**

Siège social: rue d'Italie 57a, 4500 HUY.  
T 085/23.48.19 – 085/23.08.00  
Fax 085/23.08.47.

- B 00447 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DE BUYSER N. & C°**  
 Maatschappelijke zetel: Buisstraat 44, 2890 SINT-AMANDS.  
 T 052/33.19.32 Fax 052/33.19.32.
- B 00448 – 2001: S.C.P.R.L. **ALEXIS PALM & Cie, Reviseurs d'Entreprises**  
 Siège social: rue de Villers 18, 4342 HOGNOUL.  
 T 04/257.40.13.
- B 00449 – 2001: S.C.P.R.L. **Jean-Louis PRIGNON, reviseur d'entreprises**  
 Siège social: avenue des Pommiers 44, 4219 AMBRESIN-WASSEIGES.  
 T 081/74.74.00 Fax 081/74.73.00.
- B 00450 – 2001: S.C.P.R.L. **Jean-François HUBIN & C°**  
 Siège social: Paradis 22, 4920 AYWAILLE.
- B 00451 – 2001: Burg. **B.V.B.A. Frank PETRE & C°, Bedrijfsrevisoren S.C.P.R.L.**  
 Maatschappelijke zetel: Herbert Hooverlaan 32, 1200 BRUSSEL.  
 T 02/732.92.72 Fax 02/736.17.67.  
 Siège social: Herbert Hooverlaan 32, 1200 BRUXELLES.  
 T 02/732.92.72 Fax 02/736.17.67.
- B 00452 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DDC, Reviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren S.C.P.R.L.**  
 Maatschappelijke zetel: Louis Schmidlaan 57, 1040 BRUSSEL.  
 Siège social: Bd Louis Schmidt 57, 1040 BRUXELLES.
- B 00453 – 2001: Burg. **B.V.B.A. MARC MARIS – BEDRIJFSREVISOR**  
 Maatschappelijke zetel: Prins Bisschopssingel 3, 3500 HASSELT.  
 T 011/25.69.63 Fax 011/25.69.63.
- B 00454 – 2001: Burg. **B.V.B.A. LUC MARTENS, Bedrijfsrevisor**  
 Maatschappelijke zetel: Achterlee 45, 2460 LICHTAART.  
 T 014/55.20.78.

B 00455 – 2001: S.C.P.R.L. **Henri GARNY**, Réviseur d'Entreprises  
Siège social: rue des Chardonnerets 3, 5004 BOUGE.  
T 081/30.22.42.

B 00456 – 2001: Burg. **B.V.B.A. Verschelden Peter & Partners, Bedrijfsrevisoren**  
Maatschappelijke zetel: Molenkouterstraat 75, 9308 AALST.  
T 053/72.92.90 Fax 053/77.40.75.

B 00457 – 2001: Burg. **B.V.B.A. TOM VAN CLEEF**, Bedrijfsrevisor  
Maatschappelijke zetel: Markgravelei 105, 2018 ANTWERPEN 1.  
Fax 03/248.30.66.

B 00458 – 2001: Burg. **B.V.B.A. GINO DESMET**  
Maatschappelijke zetel: Fazantstraat 40, 9870 ZULTE.  
T 09/388.58.45.

B 00459 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DENAYER & PARTNERS**  
Maatschappelijke zetel: Wijngaard 29, 1502 LEMBEEK.

B 00460 – 2001: Burg. **B.V.B.A. Vincent ETIENNE S.C.P.R.L.**  
Maatschappelijke zetel: Slegerslaan 351/5, 1200 BRUSSEL.  
Siège social: avenue Slegers 351/5, 1200 BRUXELLES.

B 00461 – 2001: S.C.P.R.L. **Thierry LEJUSTE**  
Siège social: chaussée de Braine 82, 7060 SOIGNIES.  
T 067/33.62.64.

B 00462 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DE POORTERE & C° BEDRIJFSREVISOREN**  
Maatschappelijke zetel: Gentsstraat 337, 9041 OOSTAKKER.  
T 09/255.50.96 Fax 09/255.50.97.

B 00463 – 2001: Burg. **B.V.B.A. RAF VANDER STICHELE**  
Maatschappelijke zetel: Frans Degreefstraat 8, 1652 ALSEMBERG.  
T 02/305.30.82.

- B 00464 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DE COOMAN J. & C°**  
 Maatschappelijke zetel: Boerenlegerstraat 87, 2650 EDEGEM.  
 T 03/458.28.37.
- B 00465 – 2001: Burg. **B.V.B.A. PIETERS & C° BEDRIJFSREVISOREN**  
 Maatschappelijke zetel: Kleemstraat 90, 9041 OOSTAKKER.  
 T 09/255.50.86 Fax 09/255.50.87.
- B 00466 – 2001: Burg. **C.V. Foederer DFK Bedrijfsrevisoren S.C.C.**  
 Maatschappelijke zetel: Clovislaan 82, 1000 BRUSSEL.  
 T 02/734.02.65 Fax 02/734.61.80.  
 Siège social: Boulevard Clovis 82, 1000 BRUXELLES.  
 T 02/734.02.65 Fax 02/734.61.80.
- B 00467 – 2001: Burg. **B.V.B.A. KAREL DE BAERE**  
 Maatschappelijke zetel: Steenakkerstraat 6, 9070 DESTELBERGEN.  
 T 09/231.08.51 Fax 09/231.08.51.
- B 00468 – 2001: **S.C.P.R.L. de MONTPELLIER**  
 Siège social: avenue de la Vecquée 14, 5000 NAMUR.  
 T 081/74.22.43 Fax 081/74.44.95.
- B 00469 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DUMONT-BOSSAERT & C° S.C.P.R.L.**  
 Maatschappelijke zetel: Ringlaan 128, 1180 BRUSSEL.  
 T 02/672.24.35 Fax 02/675.10.99.  
 Siège social: avenue Circulaire 128, 1180 BRUXELLES.  
 T 02/672.24.35 Fax 02/675.10.99.
- B 00470 – 2001: Burg. **B.V.B.A. DE MOL, MEULDERMANS & PARTNERS – BEDRIJFSREVISOREN**  
 Maatschappelijke zetel: Herentalsebaan 271, 2150 BORSBEEK.  
 T 03/322.33.35 Fax 03/322.33.45.
- B 00471 – 2001: Burg. **B.V.B.A. HUBERT & C°**  
 Maatschappelijke zetel: Eedverbondkaai 196, 9000 GENT.  
 T 09/221.33.05 Fax 09/221.33.05.

B 00473 – 2001: Burg. B.V.B.A. R. SCHOOLS & C<sup>o</sup> S.C.P.R.L.  
 Maatschappelijke zetel: Limalaan 4, 1020 BRUSSEL.  
 T 02/478.22.86 Fax 02/478.93.65.  
 Siège social: avenue de Lima 4, 1020 BRUXELLES.  
 T 02/478.22.86 Fax 02/478.93.65.

B 00474 – 2001: S.C.P.R.L. Evelyne ANDRE et Cie  
 Siège social: rue Hamoir 180, 7100 LA LOUVIERE  
 T 071/54.07.42 Fax 071/54.07.48.

Nombres de sociétés de révision inscrites:	au 31.12.00	au 31.12.01
TOTAL (à l'exception des sociétés en liquidation)	361	386
Forme: S.N.C.:	0	0
S.P.R.L.:	317	342
Soc. coop.:	44	44

## Radiations du tableau

Les sociétés suivantes ont été omises du tableau en 2001:

- B00016 RAHIER, VAN POYER, LACROIX, VAN HOYE, VAN CUT-SEM & C<sup>o</sup>
- B00048 HAUSTRAETE, PIETERS & C<sup>o</sup>
- B00079 CARDOEN R. & C<sup>o</sup>
- B00142 MARCEL BELLEN & C<sup>o</sup>
- B00182 VAN SANDE & C<sup>o</sup>
- B00227 HENRI LEMBERGER
- B00259 VAN BRABANT & C<sup>o</sup> Bedrijfsrevisoren
- B00295 LIES VANDERMARLIERE
- B00335 A.L. BELLEKENS
- B00355 Marc COSAERT

#### 4. LISTE DES REVISEURS D'ENTREPRISES HONORAIRES

---

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès des réviseurs honoraires Fernand DOUMONT, Albert FONDU, Petrus RYCKEN et Jacques VAN MEER-BECK. Au nom de la profession, il a transmis aux membres des familles respectives ses plus vives condoléances.

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 2001, le titre de réviseur honoraire à 14 membres ayant présenté leur démission.

BELLEKENS Alfons, Peltheide 13, 3150 HAACHT  
CLAYTON Martin, avenue de la Motte-Picquet 29, F-75007 PARIS  
DE BECKER René, rue des Atrébates 11, 1040 BRUXELLES  
GROFFELS Willy, Vinnestraat 27, 1982 ELEWIJT  
HENDRICKX Felix, Kastanjedreef 77, 2950 KAPELLEN  
LAMOLLE Marcel, avenue des Eperviers 115/14, 1150 BRUXELLES  
SENECHAL-BROUCKAERT Christiane, Grand Rue 117, 7743 PECQ-OBIGIES  
THEEUWES Frans, Tremelobaan 99, 3140 KEERBERGEN  
THIJSEN Adrianus, Quellinstraat 53, 2018 ANTWERPEN 1  
VAN ACOLEYEN Marcel, Kloosterlaan 1, 3001 HEVERLEE  
VANDER LINDEN Michel, Hof ter Bollen 46, 2870 PUURS  
VAN HEMELRYCK Guido, Zelebaan 93, 9160 LOKEREN  
VAN ROEY Alfons, Kleine Heideleen 8, 2820 BONHEIDEN  
VANTHIENEN Lambert, Hertogenveld 7, 3052 BLANDEN

## C. COMMISSION DE SURVEILLANCE



### Composition

*Président:* Monsieur Hugues FRONVILLE

*Membres de la Commission:* Madame M. HOSTE (depuis le 7 septembre 2001)  
Messieurs L. DE PUYSELEYR, G. DESMET, M. DE WOLF, X. DOYEN,  
B. GABRIÉLS (depuis le 9 novembre 2001), M. GHYDOT (jusqu'au 5 octobre 2001), E. SAMYN, D. SMETS (depuis le 4 mai 2001), P. STEINACKERS,  
R. VAN CUTSEM, L. TOELEN (depuis le 30 mars 2001) et H. VAN IMPE (depuis le 30 mars 2001).

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.

A cet égard, il importe de rappeler l'article 18<sup>ter</sup>, §§ 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.»*

## Fonctionnement général

La 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 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 des Professions Économiques ou sur initiative du Conseil, soit d'autres dossiers, pour lesquels le Conseil recommande à la Commission de surveillance d'engager une procédure d'examen.

L'origine des examens techniques développés ci-avant peut résulter également d'informations que les entreprises, les réviseurs ou les organes de surveillance transmettent à l'Institut. Il peut s'agir, par exemple, d'une plainte déposée auprès de l'Institut. 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.

En ce qui concerne le suivi administratif évoqué ci-avant, la Commission de surveillance trouve également matière à surveillance en centrant celle-ci sur le rôle du réviseur 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'une base de données regroupant tous les comptes annuels déposés. Différentes sources d'informations constituent le point de départ. L'Institut a en premier lieu consulté diverses sources d'information: les Annexes du Moniteur belge, la presse, les enquêtes annuelles, publications de nature différentes (CD-Rom de Belfirst). Les rapports sur l'exercice précédant la faillite font l'objet d'une analyse. Dans certains cas, il peut être demandé à un confrère, soit de met-

tre son dossier à la disposition de l'Institut, soit d'apporter des éclaircissements au sujet de son rapport. Dans d'autres cas, les confrères recevront des recommandations ciblées par écrit.

On trouvera, ci-après, un aperçu de l'origine des dossiers ouverts que la Commission a traités en 2001.

ORIGINE DES DOSSIERS OUVERTS À LA COMMISSION DE SURVEILLANCE			
	1999	2000	2001
<b>ANALYSES TECHNIQUES</b>			
<b>I. Conseil</b>			
Procureur Général	-	1	-
Conseil Supérieur	-	-	-
Tribunaux	-	-	1
Contrôle de qualité	7	13	3
Autres	5	1	1
Total	12	15	5
<b>II. Information</b>			
Plaintes	4	5	10
Demandes/communications			
- clients	28	23	14
- reviseurs	13	10	7
Organes de surveillance/ institut professionnels	2	-	-
Autres	-	1	3
Total	47	38	37
<b>III. Analyses systématiques</b>			
	-	-	-
<i>Sous-total</i>	59	54	42
<b>SUIVI ADMINISTRATIF</b> (Cd-rom, annexes Moniteur belge, presse, communications annuelles et déclarations de mandats, autres commissions, correspondance avec l'Institut, divers)			
	72	8	78
<b>Total général</b>	<b>131</b>	<b>62</b>	<b>120</b>

## Dossiers traités en 2001

En 2001, la Commission de surveillance a ouvert un total de 120 dossiers. Dans le tableau repris ci-dessus, les dossiers sont classés suivant leur origine.

L'an dernier, la Commission de surveillance s'est penchée sur les activités des commissaires dans les sociétés qui dans le courant de l'année 2000 et 2001 ont été déclarées en faillite. Au total, les rapports de commissaire de 73 confrères ont été analysés et comparés avec le rapport de gestion et avec les comptes annuels déposés.

L'examen des faillites a pu, pour un nombre considérable de dossiers, être clôturé après une première lecture car la Commission a été d'avis que le lecteur des comptes annuels a été clairement informé aussi bien par les comptes annuels que par le rapport du conseil d'administration et par le rapport du commissaire. Une attention particulière a été accordée aux rapports de commissaires sans réserve ni paragraphe explicatif, dans les sociétés qui, peu après une déclaration «positive» d'un commissaire, ont été déclarées en faillite.

Il est utile de rappeler, dans le cadre de ses examens des entreprises en faillite ou des entreprises en difficultés, la procédure «d'alarme», prévue par l'article 138 du Code des sociétés (l'ancien article 64 sexies, § 2 législation des sociétés).

Dans certains dossiers, on demande au professionnel intéressé d'informer la Commission sur les règles et/ou actions qui ont été prises afin de répondre aux exigences légales.

L'examen des dossiers débouche fréquemment sur une demande de communication du dossier de travail du réviseur concerné. La Commission a prié les réviseurs, de transmettre leur dossier de contrôle à l'Institut aussi bien pour des mandats de commissaire que pour des missions ponctuelles. Après un examen détaillé de ce dossier et, éventuellement, l'audition du réviseur, la Commission délibère sur l'envoi d'une lettre d'observations ou sur 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 en vue d'une réaction accélérée ou d'une clôture plus rapide des dossiers.

Durant l'année 2001, la Commission a invité 37 confrères à un entretien à l'Institut; elle a également transmis 6 dossiers au Conseil de l'Institut, qui a décidé de les transmettre à la Commission de discipline.

Le tableau ci-dessous reproduit un résumé du traitement des dossiers.

	1999	2000	2001
Dossiers ouverts	131	62	120
Confrères invités	35	17	37
Visites aux cabinets	1	4	3
Transmis au Conseil	8	2	6

## D. COMMISSION DE CONTROLE DE QUALITE (auparavant, «contrôle confraternel»)



### Composition

*Président:* Monsieur Raynald VERMOESEN

*Membres de la Commission:* Madame P. TYTGAT, Messieurs A. DE CLERCQ,  
B. DE GRAND RY, J. DE LUYCK, P. DEMEESTER, M. LUYTEN, E. MATHAY,  
L. VAN COUTER, D. VAN VLAENDEREN

### 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 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 (cfr. Vademecum, 1999, p. 146).

Pour l'heure, une proposition de modification de la norme de 1991 est à l'ordre du jour. Le Conseil de l'Institut a transmis la proposition – telle qu'elle a été élaborée par la Commission – pour avis au Conseil Supérieur des Professions Economiques. Pour plus d'information concernant cette proposition, il convient de se référer à la partie I du présent rapport annuel.

Anticipant l'acceptation de la nouvelle norme, le Conseil a décidé de modifier le nom de la Commission de Contrôle Confraternel en Commission de Contrôle de Qualité. Par ailleurs, la Commission fonctionnera à l'avenir de manière autonome et non plus en tant que sous-commission de la Commission de surveillance.

Sur la base de la norme de 1991, chaque reviseur doit faire l'objet d'un contrôle de qualité au moins une fois tous les cinq ans.

Pour l'année 2001, une liste de 217 reviseurs a été dressée.

La Commission de contrôle de qualité peut faire appel, pour ses contrôles, à plus de 90 confrères néerlandophones et plus de 60 confrères francophones.

Afin d'assurer un déroulement idéal du contrôle de qualité, la Commission a estimé qu'il était utile d'inviter tous les réviseurs désignés chargés d'une mission en 2001 à assister à une session de formation organisée à l'Institut. Cette session de formation fut organisée le 20 juin 2001. A cette occasion, plusieurs confrères, membres de la Commission, ont exposé le déroulement pratique du contrôle de qualité. Certaines constatations faites ou difficultés rencontrées au cours des contrôles antérieurs ont également été 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 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 de qualité, d'une part, avec ceux qui allaient être chargés d'une première mission de contrôle de qualité, d'autre part.

## II

### Fonctionnement

La Commission de contrôle de qualité examine les rapports que lui transmettent les réviseurs désignés. En cas de besoin, des compléments d'information sont demandés aux réviseurs désignés, généralement à travers un entretien avec un membre de la Commission. 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. 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 de qualité 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 constatées;
- lorsque des infractions aux normes ont été constatées, la Commission peut proposer au Conseil d'organiser un «contrôle rapproché». Cette procédure consiste à avancer le calendrier du prochain contrôle (sans attendre les cinq ans habituels) afin de s'assurer que le confrère a mis en place les procédures visant à remédier aux lacunes constatées;
- lorsque les manquements ou dysfonctionnements graves sont constatés, la Commission peut également – et ce après avoir entendu les confrères – préparer un dossier, en vue d'un renvoi par le Conseil devant les instances disciplinaires. Contrairement à ce qui se passait auparavant, où, dans de tels cas, le dossier était transmis à la Commission de surveillance, la Commission de contrôle de qualité diligente désormais elle-même le dossier.
- dans certains cas (plus ponctuels), le Conseil demande au Président d'inviter le reviseur contrôlé afin de s'entretenir de ses activités reviso- rales futures.

En 2001 la Commission a poursuivi ses efforts afin de continuer à améliorer le suivi administratif des dossiers dans un souci d'agir au mieux, et d'effectuer les contrôles de qualité dans un délai raisonnable.

## Constatations

Les constatations faites par la Commission à la fin des contrôles concernent généralement les points suivants:

- l'amélioration des procédures au sein des cabinets en ce qui concerne les méthodes de travail, la gestion des dossiers et le suivi des collaborateurs;
- l'amélioration de l'analyse du contrôle interne (descriptions, tests et liens avec les tests de corroboration et les autres activités de contrôle), de l'analyse des risques, du programme de travail, et des dossiers de travail. Certaines observations sont également formulées à propos de la lettre de mission, du rapport du commissaire et du suivi du dépôt des comptes annuels;

- enfin, certaines observations peuvent être formulées concernant l'organisation générale et l'administration du cabinet, la structure de celui-ci et les communications à faire à l'IRE. La Commission reste en effet très attentive au contexte entourant directement l'exercice de la profession, notamment à l'organisation appropriée du cabinet de 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 des réviseurs en place.

## E. 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 ont été nommés, par arrêté royal du 11 juillet 1997 (*Moniteur belge*, 1<sup>er</sup> octobre 1997).

En ce qui concerne les membres reviseurs d'entreprises, l'assemblée générale a procédé en avril 2001 à l'élection du confrère M. VANDOOREN en tant que membre suppléant de la Commission d'appel francophone.

### 2. DOSSIERS DISCIPLINAIRES

---

0145/1998/F

Dans un dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport Annuel 2000 de l'IRE (pp. 178 et sv.), un reviseur d'entreprises (dans l'extrait suivant indiqué comme (X)) a interjeté appel contre la décision de la Commission de discipline qui lui a infligé la sanction disciplinaire d'interdiction de continuer sa mission comme liquidateur de la SA (Y) et d'accepter toute mission en application des articles 170 à 188 du Code des sociétés.

La Commission d'appel s'est prononcée comme suit:

*«Attendu que M. (X) s'insurge contre la décision de la Commission de discipline qui lui inflige la peine de l'interdiction de poursuivre sa mission de liquidateur de la S.A. (Y) et d'accepter toute mission à laquelle s'appliquent les articles 179 à 188 de la loi sur les sociétés commerciales;*

*Que, par son recours, M. (X) soutient qu'il y a:*

*«Arbitraire dans la décision*

*Rejet du non respect des obligations légales  
Recours à des présomptions et même cascade de présomptions  
Double emploi avec une procédure judiciaire (lui) ayant donné satisfaction».*

*Attendu qu'il s'agit d'allégations qui ne paraissent corroborées par aucun élément;*

*Attendu que M. (X) fut renvoyé devant la Commission de discipline sur base d'un rapport du Conseil de l'Institut élaboré le 30 octobre 1998:*

*Qu'il lui est reproché, en sa qualité de liquidateur de la S.A. (Y) et depuis sa nomination à cette fonction le 16 mars 1990, d'avoir enfreint l'article 187 de la loi sur les sociétés commerciales lui imposant d'établir et de déposer chaque année les comptes annuels (résultats de liquidation) et d'avoir manqué à ses obligations professionnelles au sens de l'article 19bis de la loi du 22 juillet 1953;*

*Attendu que la Commission de surveillance de l'Exercice de la Profession auprès de l'Institut avait été saisie ensuite d'une plainte adressée à ce dernier le 1<sup>er</sup> avril 1996 par la (Z), créancière de la susdite société (Y), et qui faisait grief à Monsieur (X) de ne pas donner suite à ses demandes d'explication quant aux opérations de liquidation de la société concernée précisant qu'après vérification auprès de la Banque Nationale, il apparaissait qu'à la date du 1<sup>er</sup> mars 1996, ladite société en liquidation n'avait pas déposé de comptes annuels;*

*Que le 30 mars 1999, après une réunion du 26 mars précédent de la Commission de surveillance de l'Exercice de la Profession à laquelle assista Monsieur (X), le Président de l'Institut écrivit à ce dernier qu'était notée sa confirmation «que les comptes n'ont jamais été déposés et cela depuis environ 9 ans, ceci en infraction à l'article 187 de L.C.S.C.»;*

*Attendu que ni devant la Commission de discipline, ni devant la Commission d'appel de céans lors de sa comparution le 20 avril 2001, Monsieur (X) n'a dénié l'infraction, ni contesté la matérialité des faits;*

*Que Monsieur (X) s'en tient au «mémoire réduit de justifications» qu'il établit le 8 septembre 1999 (pièce 1.0 du dossier), faisant notamment valoir que la société (Y) était «une très petite société qui n'avait que très peu fonctionné»; qu'il était «impossible, après liquidation, de regrouper les éléments nécessaires à l'établissement d'un bilan complet et justifiable dans ses éléments»; qu'il était «lui-même créancier de la liquidation pour une somme non négligeable»;*

*Que, singulièrement à propos de l'attitude de (Z), Monsieur (X) soulignait que s'il avait obtenu la collaboration de différents tiers afin de pouvoir faire une approche estimative de la situation et ainsi délivrer les attestations «pro fisco» à l'égard de quelques créanciers, «L'attitude de (Z), d'emblée, a été totalement différente et je n'ai pu obtenir aucune collaboration en ce qui concerne les opérations antérieures à la liquidation», ajoutant «J'ai refusé de délivrer l'attestation d'irrecouvrabilité à (Z)»;*

*Attendu que les circonstances invoquées par Monsieur (X), fussent-elles constitutives de difficultés sans pour autant relever de la force majeure, ne le dispensaient pas de son obligation de poursuivre sa mission sur base des éléments dont il disposait et notamment le dernier extrait de compte produit par (Z), et d'ainsi satisfaire à son obligation;*

*Qu'à cet égard, il sied de relever que Monsieur (X) ne contestait pas la possibilité d'achever sa mission puisqu'il clôturait son «mémoire» du 8 septembre 1999 comme suit: «Subsidiairement, je demande le report d'une décision qui me serait négative à un délai de six mois de manière à pouvoir clôturer de manière définitive cette liquidation, après l'intervention d'un commissaire-vérificateur et réunion des Associés»;*

*Attendu qu'il est constant que Monsieur (X) n'a réservé aucune suite à cette proposition subsidiaire du 8 septembre 1999;*

*Qu'il faut encore relever;*

*1. que si une assemblée générale ordinaire de la S.A. (Y) en liquidation dût se tenir le 31 décembre 1992 au vu de l'annonce publiée le 16 décembre 1992 (pièce 1.1) avec un ordre du jour portant notamment au point 3: «situation de liquidation au 31.12.91» et au point 4: «Enoncé des raisons qui ont empêché la clôture de la liquidation», aucun procès-verbal de cette assemblée n'est produit;*

*2. que si (Z) cita Monsieur (X) le 28 avril 1994 pour obtenir du tribunal compétent la condamnation du précité à rendre compte de sa liquidation avec une balance des recettes et dépenses effectives, par application des articles 1358 et suivants du Code judiciaire, Monsieur (X), qui envisageait une action en responsabilité à l'égard de (Z) (voir lettre à son conseil du 18 mai 1998 et précédemment à l'IRE en date du 6 septembre 1996) soutient en son «mémoire» que «(Z) a été finalement déboutée»; qu'il ne produit toutefois aucune décision*

judiciaire et le courrier de son conseil du 4 mai 1998 (et non 1999) auquel il fait allusion, révèle seulement que (Z) «serait d'accord d'en rester là»;

3. qu'interpellé comme suit le 12 septembre 1996 (pâte 1.s) par son conseil de l'époque: «De votre côté, où en êtes-vous quant à la liquidation de la société?», Monsieur (X) ne paraît pas avoir répondu immédiatement sinon pour en revenir, par sa lettre du 18 mai 1998 à son conseil, à ses récriminations à l'égard de (Z), à savoir que celle-ci ne lui fournissait pas les informations qui, à son estime, lui «permettraient d'établir définitivement les comptes annuels et de clôturer à brève échéance» tout en ajoutant: «Je ne veux évidemment pas courroucer (Z) par mes demandes, ni surtout arriver à un revirement de position»;

Attendu qu'il s'ensuit que c'est par de judicieux motifs, qu'il y a lieu d'adopter, que la Commission de discipline a considéré que les manquements reprochés à Monsieur (X) étaient établis;

Que ce dernier s'est volontairement abstenu d'exécuter les obligations professionnelles qui lui incombait dès lors qu'il avait accepté la mission de liquidateur de la société concernée, étant rappelé qu'il n'a effectué aucun devoir légal depuis le jour (mémoire du 8 septembre 1999) où il sollicitait subsidiairement une surséance pour clôturer les opérations de liquidation;

Que, quelles que soient les difficultés qu'il pouvait rencontrer dans l'exercice de sa mission, il appartenait à Monsieur (X) de poursuivre celle-ci en l'état; qu'en l'occurrence son devoir d'exécution était d'autant plus impérieux, que l'obstacle essentiel qu'il invoquait – le défaut d'information de (Z) – ne l'empêchait pas d'établir les comptes annuels sur base du dernier extrait de compte bancaire;

Attendu que si la décision de la Commission de discipline doit être confirmée dans son principe, la sanction, en ce qu'elle interdit à Monsieur (X) d'accepter toute mission à laquelle s'appliquent les articles 179 à 188 de la loi sur les sociétés commerciales, doit être limitée dans le temps comme précisé au dispositif ci-après, à peine de disproportionnalité;

PAR CES MOTIFS,

la Commission d'appel, après en avoir délibéré, statueant contradictoirement;

Reçoit le recours;

Confirmant la décision de la Commission de discipline inflige à Monsieur (X) la peine de l'interdiction de poursuivre sa mission de liquidateur de la S.A. (Y)

*et, évenant, d'accepter pendant une durée de dix-huit mois toute mission à laquelle s'appliquent les articles 179 à 1888 de la loi sur les sociétés commerciales.»*

0153/1999/F

Dans le dossier disciplinaire qui est commenté dans le Rapport annuel 2000 de l'IRE (p. 185-186), la Commission d'appel s'est entretemps prononcée. Elle s'est prononcée comme suit:

*«Attendu que, conformément à la disposition de l'article 20 § 2 de la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985, la Commission de discipline fut saisie par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;*

*Que ce dernier, sur base d'un rapport élaboré le 15 février 2000 (article précité, alinéa 3), pressait la Commission de discipline d'infliger d'une part, à Monsieur (X), pour les faits qui lui étaient reprochés, «une peine appropriée» et d'autre part, à la S.C. P.R.L. «(X) & Cie» la peine de la radiation;*

*Attendu que, par la décision querellée, la Commission de discipline a infligé une peine au seul (X), celle de la radiation;*

*Que M. (X) s'insurge contre cette décision dont il estime la sanction disproportionnée aux manquements;*

*Que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises interjette appel de la décision «uniquement ... en tant qu'elle n'inflige aucune sanction à la S.C. P.R.L. «(X) & Cie»(v. requête d'appel);*

*Attendu que si le rapport susdit du Conseil de l'Institut exposait les faits singulièrement reprochés à Monsieur (X), notamment de n'avoir pas soumis à l'assemblée générale les comptes annuels au 30 juin 1998 de la S.C. P.R.L. «(X) & Cie», société «gravement endettée» et de n'avoir déposé que le 8 juillet 1998 les comptes annuels de ladite société pour les exercices clôturés les 30 juin 1995, 30 juin 1996 et 30 juin 1997, il était demandé à la Commission de discipline de sanctionner tant Monsieur (X) que la société de révision «(X) & Cie»;*

*Attendu que, comme annoncé ci-dessus, le dispositif de la décision de la Commission de discipline ne concerne que Monsieur (X), la Commission ayant notamment relevé que la société n'était désignée dans le rapport que par référence à l'activité du réviseur d'entreprises, (X), et que le rapport ne précisait pas,*

parmi les faits exposés, celui ou ceux que le Conseil reprochait spécifiquement à la personne morale qu'est la société de révision susdite; que la Commission de discipline estima en conséquence qu'il n'y avait pas lieu d'avoir égard à la conclusion du rapport du Conseil dans la mesure où celui-ci demandait que soit infligée la peine de la radiation à charge de ladite société (v. décision entreprise p. 8 in fine);

#### 1. Sur la recevabilité de l'appel du Conseil de l'Institut

Attendu qu'il n'est ni contesté, ni contestable que Monsieur (X) et la S.C. P.R.L. «(X) & Cie» sont dotés d'une personnalité juridique distincte; que le premier est une personne physique exerçant la profession de réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut sous le numéro (...); que la seconde est une personne morale de révision inscrite au dit tableau sous le numéro B (...);

Qu'est sans incidence sur cette distinction la circonstance que Monsieur (X) exerce la gérance de la société de révision; que l'article 29 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises dispose expressément, si besoin en est, que lorsqu'un réviseur d'entreprises est associé dans une société civile inscrite au tableau des membres de l'Institut, il exerce la profession exclusivement en qualité d'associé;

Attendu qu'à l'exception du rapport initial précité, aucun acte de procédure, ensuite dudit rapport, n'a été dressé à l'égard de la S.C. P.R.L. «(X) & Cie»;

Que, comme telle, cette société n'a pas été invitée à se présenter devant la Commission de discipline, conformément aux prescriptions de l'article 20 § 3, alinéas 1 et 2, de la loi du 27 juillet 1953, par une lettre devant, sous peine de nullité, relater les faits reprochés;

Qu'il s'ensuit que la S.C. P.R.L. «(X) & Cie» n'était pas partie à la cause devant la Commission de discipline et que cette dernière ne pouvait (article 20 § 3, alinéa 1) prononcer une peine disciplinaire à charge de ladite société;

Attendu qu'il n'est pas sans intérêt de relever que la décision querellée, si elle a été notifiée à Monsieur (X), personne physique, ne l'a pas été à la S.C. P.R.L. «(X) & Cie» laquelle n'est d'ailleurs pas reprise à l'intitulé de la décision comme personne morale concernée;

Que, pas plus que devant la Commission de discipline, ladite société n'a été invitée à comparaître devant la Commission d'appel de céans, seul Monsieur

(X), réviseur d'entreprises, a été informé des dates de fixation de la cause et a comparu en tant qu'appelant;

Attendu qu'à l'audience du 11 septembre 2001, le Conseil de l'Institut a été entendu après avoir été interpellé sur la «présence» à la cause de la S.C. P.R.L. «(X) & Cie» (v. procès-verbal d'audience);

Attendu qu'il se déduit de ce qui précède que la S.C. P.R.L. «(X) & Cie», personne morale et membre de l'Institut, n'a pas été valablement invitée à comparaître devant la Commission de discipline;

Qu'il s'ensuit que le Conseil de l'Institut ne peut valablement diriger son recours contre une partie qui n'était pas à la cause devant la Commission de discipline et que l'appel dudit Conseil est irrecevable;

## II. Sur l'appel formé par Monsieur (X)

Attendu que l'appel formé par Monsieur (X) contre la décision de la Commission de discipline qui lui inflige la peine de la radiation, a respecté les forme et délai légaux;

Attendu qu'il est reproché à Monsieur (X) les faits suivants:

1° en violation de l'article 201, 3° quater de la loi sur les sociétés commerciales, les comptes annuels de la S.C. P.R.L. civile «(X) & Cie» au 30 juin 1998, n'ont toujours pas, à la date du 26 mai 1999, été soumis par le gérant (X) à l'assemblée générale;

2° ladite société, inscrite au tableau de l'Institut, est gravement endettée, ce qui porte atteinte à l'honorabilité d'un membre de l'Institut et aux garanties d'indépendance qu'il doit offrir en vertu des articles 8, 18ter, § 1<sup>er</sup>, et 19bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 6 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994;

3° les comptes annuels de la société pour les exercices clôturés les 30 juin 1995, 1996 et 1997, qui n'ont été déposés ensemble que le 8 juillet 1998 – ce qui constitue une nouvelle infraction à l'article 201 de la loi sur les sociétés commerciales susdit – reflètent cet état de surendettement avec des fonds propres négatifs;

Attendu que Monsieur (X) ne conteste pas la matérialité des faits visés aux points 1 et 2 ci-dessus, tels que repris au rapport du Conseil de l'Institut du 15 février 2000, et admet avoir manqué à ses obligations professionnelles en tant que réviseur d'entreprises, gérant et seul associé de la S.C. P.R.L. «(X) & Cie», n'ayant pas accompli des devoirs qui lui incombent;

*Qu'il souligne toutefois que depuis lors les comptes annuels de la société clôturés le 30 juin 1998 ont été approuvés le 4 avril 2000 et déposés le 10 avril 2000 (v. attestation délivrée le 17 avril 2000 par la Banque Nationale);*

*Qu'il rappelle que si les comptes annuels de ladite société clôturés les 30 juin 1995, 1996 et 1997, n'ont été soumis qu'à l'Assemblée générale du 1<sup>er</sup> juin 1998 et déposés le 8 juillet 1998, c'est en raison d'un problème qui a affecté gravement et longuement l'état de santé de la personne chargée de la tenue de la comptabilité et qui détenait les pièces utiles;*

*Que, sans être critiqué, Monsieur (X) a déclaré à l'audience du 11 septembre 2001 (v. procès-verbal audience) que les comptes annuels clôturés le 30 juin 2000 étaient déposés et que ceux à arrêter au 30 juin 2001 étaient en cours de finalisation;*

*Attendu qu'en ce qui concerne l'endettement de la société de révision (fait 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> partim), si cette dernière n'a pas à s'en défendre au stade actuel de la procédure (v. supra), il ne paraît pas qu'il puisse porter atteinte à l'honorabilité de Monsieur (X) en tant que membre de l'Institut, ni aux garanties d'indépendance que celui-ci doit offrir en vertu des dispositions légales et réglementaires, dans la mesure où ladite société, si elle a connu des difficultés financières, a réalisé, au vu des conclusions de Monsieur (X) et des explications fournies à l'audience du 11 septembre 2001, un redressement financier qui fait apparaître une situation qui n'est plus actuellement déficitaire;*

*Que Monsieur (X) souligne notamment que la société précitée a reconstitué des fonds propres qui étaient au 30 juin 2000 positifs à concurrence de 1.393.023 BEF et qu'à cette date, le résultat d'exploitation s'est élevé à 1.198.793 BEF, les dettes globales ayant diminué d'environ 6.000.000 BEF;*

*Attendu que si le comportement de Monsieur (X), pour la période incriminée, constitue un manquement à ses obligations professionnelles et doit être sanctionné, la peine de la radiation est disproportionnée et tenant compte, outre de ce qui précède, des antécédents de l'intéressé, il apparaît que la peine de la suspension d'une durée d'un mois est adéquate;*

**PAR CES MOTIFS,**

*La Commission d'appel, après en avoir délibéré, statuant contradictoirement;*

*Constata que la S.C. P.R.L. «(X) & Cie» n'a pas été valablement appelée à la cause;*

*Dit en conséquence irrecevable l'appel du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en ce qu'il tend à voir infliger à ladite société une peine disciplinaire;*

*Reçoit l'appel formé par Monsieur (X);*

*Confirme la décision prononcée le 29 août 2000 par la Commission de discipline sous l'émendation suivante: la peine de la radiation est remplacée par celle de la suspension d'une durée d'un mois.»*

0154/2000/N

0154bis/2000/N

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2000 (p. 186), la Commission de discipline ne s'est pas encore prononcée.

0155/2000/N

0155bis/2000/N

Dans le dossier disciplinaire, tel que commenté dans le Rapport annuel 2000 (p. 187), la Commission de discipline ne s'est pas encore prononcée.

## Nouveaux dossiers

0156/2001/N

Dans le cadre d'une affaire retentissante, un reviseur d'entreprises a été condamné en premier ressort à une peine de prison avec sursis mais, en appel, le tribunal a prononcé la prescription de l'action pénale. Néanmoins, le reviseur d'entreprises a été jugé civilement responsable des dommages causés aux parties civiles.

Un pourvoi en cassation n'a abouti qu'à une cassation très partielle.

Le confrère a principalement enfreint le principe d'indépendance étant donné que, pendant plusieurs années successives, il a été reconnu responsa-

ble de la falsification des comptes annuels et coupable d'avoir établi des déclarations devant confirmer l'exactitude des comptes annuels, sous la responsabilité du conseil d'administration, alors qu'il était censé être le mieux placé en la matière. En outre, le réviseur était également accusé de ne pas avoir exigé la tenue de comptabilité séparée par branche d'activité et d'avoir modifié les règles d'évaluation sans motif valable.

Malgré la prescription de la procédure pénale, le confrère a été renvoyé devant la Commission de discipline pour avoir porté atteinte à la dignité de la profession et donné de la publicité à cette affaire dans les médias, ce qui a gravement nui à la réputation et à l'image de la profession de réviseur d'entreprises.

#### 0157/2001/N

Un réviseur d'entreprises a signé un échange de correspondance d'un bureau de comptabilité – dans lequel il a admis n'être qu'actionnaire, bureau de comptabilité qui était par ailleurs établi à l'adresse professionnelle du réviseur – et s'est exprimé dans cette correspondance de manière très critique à propos des prestations d'une fiduciaire (affiliée à l'IEC). Pour des raisons d'ordre fiscal, la fiduciaire avait comptabilisé une remise de dettes, mais celle-ci devait, au cas où la pièce justificative sous-jacente ne serait pas établie et présentée au fisc, être annulée. Ceci ayant pour conséquence une taxation considérablement plus importante.

L'avocat destinataire de la correspondance en fait usage dans une procédure judiciaire, introduite sur demande reconventionnelle contre la fiduciaire, à l'initiative d'un client mécontent qui, entre-temps avait confié ses dossiers au bureau de comptabilité (les documents et dossiers de travail ont été remis au réviseur d'entreprises ...). Ce bureau de comptabilité (à l'origine) ne semblait pas affilié ni à l'IEC ni à l'IPC (actuellement IPCF) et était conscient du litige pendant. Les deux lettres incriminées furent de surcroît établies sous l'en-tête original du bureau de comptabilité tandis que le nom avait été modifié quelques mois auparavant suite aux modifications devant notaire des statuts.

Il n'a pas été question d'une prise de contact entre les mandataires se succédant d'autant plus qu'un montant considérable d'honoraires restait en souffrance dans la fiduciaire lors de la reprise du dossier.

Le renvoi devant la Commission de discipline se fonde sur le comportement non-confraternel du réviseur d'entreprises qui n'a pas respecté les recommandations et accords en matière de relations entre les membres de l'IRE et ceux de l'IEC (deuxième principe de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 5 septembre 1997). De plus, une prise de contact avec le client commun aurait pu éviter des problèmes (déclaré plus tard en faillite), un tel comportement est en outre indigne d'un réviseur d'entreprises et constitue la preuve manifeste d'une prestation de services insuffisante.

#### 0158/2001/F

Un réviseur d'entreprises a reconnu avoir commis un faux en écriture et a obtenu une suspension de prononcé devant la Chambre de conseil.

Néanmoins, ce réviseur a été renvoyé devant la Commission disciplinaire pour ne pas avoir rempli son obligation légale d'informer l'Institut de la procédure judiciaire en cours. En outre, la procédure a également démontré que le réviseur avait manqué à son obligation de respecter les principes d'intégrité et de dignité. En réalité, l'Institut avait reçu les informations de la part du parquet général compétent.

#### 0159/2001/F

Un réviseur d'entreprises qui avait omis de liquider différentes dettes en souffrance a été condamné à payer plusieurs de ses créanciers. Le réviseur n'informe pas l'Institut de ces condamnations, qui sont portées à la connaissance de l'Institut par les créanciers (retard dans le paiement du loyer des bureaux, retard dans le paiement des rémunérations d'une secrétaire et factures d'une agence de voyages en suspens).

Le réviseur d'entreprises s'engage à transmettre les preuves de paiement à l'Institut mais il ne le fait pas.

Par ailleurs, l'on constate que le réviseur n'a plus transmis d'enquête annuelle à l'Institut depuis 1993, qu'il a omis de déposer les comptes annuels de sa société de révision à la Banque nationale et que, entre-temps, il a été expulsé de ses bureaux par exploit d'huissier de justice.

En outre, il s'avère que l'intéressé n'a pas payé ses cotisations à l'Institut depuis un certain temps.

Le confrère a été renvoyé devant la Commission de discipline en raison du caractère inacceptable de la situation dans laquelle il s'est laissé entraîner et qui porte atteinte à la dignité de la profession. Au cours de l'enquête, l'intéressé a promis de fournir des preuves de paiement avant une date donnée, ce qu'il n'a pas fait.

Le manque de respect constitue une atteinte aux principes de dignité et de délicatesse, sur lesquels est basé l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises.

#### 0160/2001/N

Il est reproché au reviseur d'entreprise concerné de manquer systématiquement de répondre à la demande répétée de la part de l'IRE de se mettre en règle en matière d'obligation de cotisation et de communications d'enquêtes annuelles.

Le Conseil estime que ce comportement implique les violations suivantes:

- une violation de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 concernant les obligations des reviseurs d'entreprises qui déclare que: *«Le reviseur d'entreprises doit respecter les dispositions légales et réglementaires (...)*», plus précisément:
  - l'article 6, alinéa 1 de la loi du 22 juillet 1953 qui déclare que les membres paient une cotisation annuelle dont le montant est déterminé par l'assemblée générale des membres mentionnée à l'article 12 dans les limites et selon les modalités déterminées dans le règlement d'ordre intérieur de l'Institut;
  - l'article 7 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 qui détermine le montant des cotisations qui doivent être payées dans le mois suivant la demande envoyée par le trésorier;
  - l'article 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 en matière d'enquête annuelle.

- une violation de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 concernant les obligations des réviseurs d'entreprises qui stipule: *«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 (...).»*

La Commission de discipline a statué comme suit et a imposé une réprimande comme sanction disciplinaire:

*«A partir de ces documents-ci du dossier, il apparaît que l'intéressé s'est vu sommé à maintes reprises:*

*1. Le 22 mai 2000, l'Institut prie l'intéressé de présenter la déclaration sur l'honneur pour le calcul de la cotisation variable de 2000. Un rappel est envoyé par lettre en date du 22 septembre 2000. Un autre rappel est encore envoyé par lettre en date du 9 novembre 2000 et par lettre recommandée en date du 9 février 2001.*

*2. Le 5 mai 2000, l'intéressé est prié de payer sa cotisation fixe du 1<sup>er</sup> semestre 2000 ainsi que sa cotisation CTIF. Le 17 juillet 2000, il est invité à payer la cotisation fixe du 2<sup>e</sup> semestre 2000. Un rappel à cet égard est envoyé en date du 22 septembre 2000. Un rappel par lettre recommandée est envoyé le 1<sup>er</sup> décembre 2000 ainsi que le 9 février 2001. Le paiement est finalement effectué le 27 mars 2001 comme il ressort de l'extrait de compte n°46/0001 joint au dossier.*

*3. Par la circulaire du 20 décembre 2000, l'intéressé est prié de transmettre les enquêtes annuelles. Ces documents sont transmis à l'IRE le 26 décembre 2001.*

*Le réviseur d'entreprise (X) admet que les faits, tels qu'ils sont mentionnés dans le rapport du Conseil, sont clairement prouvés. Il déclare expressément ne pas contester les violations qui lui sont reprochées (voir compte-rendu de séance du 21 décembre 2001). Il reconnaît également avoir pris du retard dans le paiement des cotisations à l'Institut au cours des deux dernières années.*

*Comme circonstance atténuante, on peut alléguer que le paiement des cotisations en souffrance s'est finalement effectué le 27 mars 2001 c.-à-d. avant réception de l'invitation à se présenter devant la Commission de discipline. Le réviseur d'entreprises fait référence à un certain nombre de contretemps sur le plan administratif.» (traduction)*

#### 0161/2001/F

Les infractions qui ont été reprochées au reviseur d'entreprises par le Conseil sont identiques à celles du dossier 0160/2001/N.

La Commission de discipline ne s'est pas encore prononcée.

#### 0162/2001/N

Les infractions qui ont été reprochées au reviseur d'entreprises par le Conseil sont identiques à celles du dossier 0160/2001/N.

La Commission de discipline a prononcé en termes comparables dans un dossier précédent, une sanction disciplinaire de réprimande.

#### 0163/2001/F

Le Conseil a renvoyé un reviseur d'entreprises devant la Commission de discipline pour non-paiement des cotisations de l'IRE. En outre, l'intéressé avait déjà fait dans le passé l'objet d'infractions semblables.

La Commission de discipline ne s'est pas encore prononcée.

#### 0164/2001/F

Les infractions qui ont été reprochées au reviseur d'entreprises sont identiques à celles du dossier 0160/2001/N.

La Commission de discipline ne s'est pas encore prononcée.

#### 0165/2001/F

#### 0165bis/2001/F

Une société de révision, ainsi que ses trois associés-administrateurs, sont invités à comparaître devant la Commission de discipline pour non-respect des obligations en matière de cotisations de l'IRE et d'introduction des déclarations annuelles.

Aucun prononcé de la Commission de discipline n'est intervenu.

0166/2001/N

0166bis/2001/N

Un reviseur d'entreprises, ainsi que sa société de révision dont il est l'unique associé-gérant ont dû comparaître pour l'infraction aux obligations de l'IRE en matière de cotisation et de déclaration annuelle.

La Commission de discipline a, tout à l'encontre de la société de révision que du reviseur d'entreprises personne physique, prononcé une sanction disciplinaire de réprimande. Les termes du prononcé sont dans le même sens que ceux du dossier 0160/2001/N cité ci-dessus.

0167/2001/F

0167bis/2001/F

Un reviseur d'entreprises, ainsi que sa société de révision dont il est l'unique associé-gérant ont dû comparaître pour l'infraction aux obligations de l'IRE en matière de cotisation et de déclaration annuelle.

Aucun prononcé de la Commission de discipline n'est intervenu.

0168/2001/N

0168bis/2001/N

Un reviseur d'entreprises, ainsi que sa société de révision dont il est l'unique associé-gérant ont dû comparaître pour l'infraction aux obligations de l'IRE en matière de cotisation et de déclaration annuelle.

La Commission de discipline a, tout à l'encontre de la société de révision que du reviseur d'entreprises personne physique, prononcé une sanction disciplinaire de réprimande. Les termes du prononcé vont dans le même sens que ceux du dossier 0160/2001/N cité ci-dessus.

0169/2001/N

Le Conseil a renvoyé un reviseur d'entreprises devant la Commission de discipline pour non-paiement des cotisations de l'IRE.

Après avoir été invité à comparaître devant la Commission de discipline, l'intéressé ne s'est pas présenté. Il ne s'est pas non plus excusé.

La Commission de discipline a infligé, par défaut, une sanction disciplinaire de radiation à l'encontre de ce réviseur d'entreprises.

#### 0170/2001/F

Un réviseur d'entreprises tient la comptabilité d'une ASBL dont l'objet est d'utilité publique et qui est dissoute avant d'être mise en liquidation. Le liquidateur se plaint de la lenteur avec laquelle la comptabilité lui est envoyée, de sorte qu'il lui est impossible d'introduire – entre autres – la déclaration fiscale de l'ASBL.

Au début, le réviseur d'entreprises ne donne aucune suite aux lettres envoyées par la Commission de surveillance. Par ailleurs, la Commission constate que le confrère estime qu'il n'est pas non plus jugé nécessaire de déposer les comptes annuels de sa société de réviseurs d'entreprises.

Les explications finalement fournies par le réviseur d'entreprises ne sont en rien pertinentes et témoignent d'un manque manifeste de sens des responsabilités. En ce qui concerne le retard dans l'établissement de la comptabilité, le réviseur ne peut apporter de réponse.

Le manque de coopération aux activités de l'enquête et l'absence d'explications pertinentes constituent une infraction aux principes de dignité et de délicatesse, qui sont à la base d'un exercice responsable des activités professionnelles.

#### 0171/2001/N

Un réviseur d'entreprises s'est laissé nommer administrateur et administrateur délégué dans une société commerciale qui posait 'des actes objectifs de commerce' hors du domaine de prestations de services comptables et fiscaux.

Après notification d'une injonction du Président de l'IRE de mettre fin à la situation illégale, le réviseur d'entreprises concerné a immédiatement donné suite à cette demande. Il reconnaît également avoir effectivement participé aux décisions de l'entreprise.

Le renvoi devant la Commission de discipline se fonde sur la violation d'une disposition légale qui interdit formellement de participer à l'administration de telles sociétés et qui souligne la différence entre la gestion et le contrôle des activités des entreprises. La violation d'une interdiction légale est indigne du réviseur d'entreprises.

#### 0172/2001/N

Une organisation professionnelle s'est plainte auprès de l'Institut du fait que la représentation des travailleurs au sein du conseil d'entreprise n'avait pas été suffisamment informée par le commissaire de la mise en œuvre d'un plan de restructuration.

Le commissaire a transmis un texte et fourni des explications concernant ce grief à la Commission de surveillance. En outre, le réviseur s'est engagé à transmettre aux membres de la Commission des informations écrites complémentaires à ce sujet.

Le commissaire n'a pas tenu parole, même après de nombreuses lettres de rappel et une nouvelle promesse de communiquer ces informations à la date qu'il avait lui-même fixée.

Le confrère a été renvoyé devant la Commission de discipline pour ne pas avoir coopéré à ce qui, au premier abord, aurait pu ressembler à une enquête de routine. L'attitude du confrère est d'autant plus inacceptable qu'il avait promis de fournir des explications à une date donnée. Le manque de déférence et de respect des organes de l'Institut constitue une atteinte aux principes de dignité et de délicatesse, sur lesquels est basé l'exercice de la profession.

#### 0173/2001/F

Un confrère, auquel succède un nouveau commissaire dans une entreprise, constate que ce commissaire nouvellement nommé demande des honoraires forfaitaires nettement inférieurs (presque 2/3 en moins) aux honoraires appliqués habituellement. Le premier est d'avis que, dans de telles circonstances, les activités d'audit pourraient difficilement être exercées dans un souci de respect des normes de qualité normalement requises.

La Commission de surveillance demande au nouveau commissaire de lui fournir un justificatif écrit (budget temps prévu). Le commissaire ne répond pas aux deux premières demandes de la Commission et prétend ensuite ne jamais avoir reçu cette correspondance. Après plus de neuf mois, la Commission reçoit une réponse; elle demande alors formellement à obtenir la communication de l'enquête annuelle et invite le confrère à s'entretenir avec elle. Le confrère invoque un prétexte pour ne pas se présenter à la Commission.

Le renvoi devant la Commission de discipline est basé sur l'attitude récalcitrante du reviseur, qui refuse de coopérer aux devoirs d'instruction. Une telle attitude est en contradiction avec le principe de dignité sur lequel est basé l'exercice de la profession.

#### 0174/2001/F

Un reviseur d'entreprises désigné comme liquidateur d'une société anonyme considère sa mission comme terminée lorsque toutes les dettes de la société sont supposées payées. Néanmoins, six mois plus tard, le reviseur facture encore deux notes d'honoraires à la société et effectue plusieurs retraits d'argent sur un compte bancaire ouvert au nom de la société.

Peu de temps après, une autre société installée à l'adresse professionnelle du reviseur effectue un paiement (remboursement) unique à la société liquidée sans pour autant y être obligée.

Aucune de ces transactions n'est justifiée de manière raisonnable par le reviseur et, tant que ce n'est pas le cas, il est impossible de clôturer la liquidation.

Le confrère a été renvoyé devant la Commission de discipline pour avoir porté atteinte au principe d'intégrité sur lequel est basé l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises et pour ne pas avoir coopéré à l'enquête réalisée par l'IRE de manière à informer le plaignant des suites données à sa plainte.

#### 0175/2001/N

Dans le cadre de l'examen des circonstances ayant entraîné une faillite, il est demandé à un reviseur de fournir quelques explications écrites concer-

nant l'estimation du risque de continuité et les causes ayant entraîné la faillite. Une contradiction apparaît entre la réponse du reviseur et son rapport et, lorsque la Commission de surveillance lui demande de se justifier à ce sujet, le reviseur ne donne aucune réponse, pas même après les lettres de rappel et la mise en demeure envoyée par recommandé.

Le confrère a été renvoyé devant la Commission de discipline pour ne pas avoir aidé spontanément l'Institut à exercer sa fonction de contrôle. Une telle attitude est contraire au principe de dignité sur lequel est basé l'exercice de la profession.

### 3. STATISTIQUES

Les chiffres relatifs au nombre de dossiers disciplinaires introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la Commission de discipline pendant les années précédentes (1995-2001) figurent ci-dessous.

Année	Nombre
1995	11
1996	8
1997	16
1998	9
1999	6
2000	2
2001	20
<b>Total</b>	<b>72</b>

Le tableau ci-dessous reprend l'état d'avancement et le cas échéant le résultat des dossiers disciplinaires, qui ont été transmis par le Conseil aux commissions de discipline entre 1995 et 2001.

Traitement des dossiers disciplinaires 1995-2001	Nombre
• <i>Sanctions disciplinaires</i>	
– avertissement	10
– réprimande	7
– interdiction d'accepter ou de poursuivre certaines missions	1
– suspension d'un an au plus <sup>(1)</sup>	26
– radiation	5
• <i>Dossiers connexes</i>	3
• <i>Retrait pour cause de démission, radiation dans d'autres dossiers</i>	3
• <i>Pas de décision définitive à ce stade</i>	17
<b>Total</b>	<b>72</b>

(1) Dont 10 suspensions pour une période de 2 mois à 1 an et 16 suspensions d'un mois ou moins.

## F. COMMISSION DU STAGE



### 1. COMPOSITION

---

La Commission du stage est composée:

- du Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Monsieur Jean-François CATS, réviseur d'entreprises (jusqu'en avril 2001);
- du Vice-Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Monsieur André KILESSÉ, réviseur d'entreprises (à partir de mai 2001, auparavant en qualité de Président suppléant);
- de trois membres du Conseil, Messieurs Boudewijn CALLENS, Georges HEPNER, Pierre STEENACKERS, réviseurs d'entreprises;
- de trois membres extérieurs, Madame Vinciane MARICQ, Messieurs Daniel VAN CUTSEM et René VAN ASBROECK, réviseurs d'entreprises;
- d'un membre suppléant, Monsieur Patrick VAN IMPE, réviseur d'entreprises;
- de deux experts techniques Monsieur Jacques TISON et Tom WILLEMSE, réviseurs d'entreprises.

Elle a tenu 13 séances en 2001.

### 2. TEXTE DE SYNTHÈSE RELATIF À L'ACCÈS À LA PROFESSION

---

Durant l'année 2001, la Commission du stage, en collaboration avec les services de l'Institut, a rédigé un document relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Ce document a fait l'objet d'une publication séparée dans les deux langues.

L'ouvrage a été notamment adressé à tous les réviseurs d'entreprises et à tous les stagiaires en exercice à la date 1<sup>er</sup> décembre 2001.

Le document est repris intégralement dans l'édition 2001 du Vademecum.

Le document est également disponible sur le site internet de l'Institut.

Ce document brosse les différentes modalités d'accès à la profession pour les candidats belges ou étrangers.

Les thèmes suivants ont été développés:

- dispositions européenne (Huitième directive), légale (loi du 22 juillet 1953), et réglementaire (A.R. du 13 octobre 1987 et A.R. du 20 avril 1989);
- la Commission du stage (art. 18 de la loi du 22 juillet 07.1953 et art. 5 à 11 de l'A.R. du 13 octobre 1987);
- conditions d'accès au stage;
- examen d'entrée;
- admission au stage;
- déroulement du stage;
- séminaires de stage;
- examens de stage;
- journal de stage;
- examen d'aptitude;
- prestation de serment;
- discipline;
- déontologie;
- passerelles;
- procédure simplifiée pour les professionnels étrangers;
- procédure simplifiée d'accès à la profession pour un candidat belge disposant d'une qualification équivalente à l'étranger;
- association des stagiaires.

Cet ouvrage reprend aussi bien des questions de principe et notamment les décisions de la jurisprudence de la Commission du stage que des aspects d'organisation pratique.

Il convient de noter que le texte relatif au stage publié dans l'édition 1999 du Vademecum est abrogé et remplacé par ce nouveau document.

### 3. CONTACTS AVEC L'IEC

---

La Commission du stage a poursuivi ses divers contacts avec l'Institut des Experts-Comptables et des Conseillers Fiscaux sur la possibilité d'organiser par un exemple un examen d'entrée et une partie du stage en commun.

### 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 2001. Celle-ci a eu pour objet d'analyser le contenu des questions d'examen d'entrée et de stage. 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 144 conventions en 2001 (109 néerlandophones et 35 francophones).

Au 31 décembre 2001, l'Institut comptait 389 stagiaires.

### 6. REFUS D'AGRÈMENT D'UN MAÎTRE DE STAGE

---

Dans le courant de l'année 2001, un dossier d'admission au stage a été refusé car trop peu de missions revisorales pouvaient être offertes au stagiaire. Conformément aux principes largement diffusés au sein de la profession, la Commission du stage a estimé qu'un cabinet disposant de moins de 1500 heures de missions revisorales ne répondait pas aux critères fixés. (Rapport Annuel 2000 p. 190-191)

Le maître de stage concerné a été invité 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

Une personne a bénéficié d'un stage réduit en 2001.

### 7.2. Prolongation du stage

19 stagiaires ont été sanctionnés par une prolongation de 6 mois de leur stage pour remise tardive du journal de stage.

## 8. MODIFICATIONS EN COURS DE STAGE

---

### 8.1. Radiation

L'article 25, alinéa 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 dispose 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, 74 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 2001, 22 demandes de changement de maître de stage ont été approuvées.

### 8.3. Suspension de stage et démission

Au cours de l'année écoulée, 93 stagiaires ont souhaité interrompre leur stage ou présenter leur démission en qualité de stagiaire.

### 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.

Une partie du stage peut être effectuée à l'étranger et accepté par la Commission du stage 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

14 stagiaires ont été réadmis au stage après une suspension de leur stage de moins de cinq années.

## 9. DÉLIVRANCE DES CERTIFICATS DE FIN DE STAGE

---

Une cérémonie de délivrance des certificats de fin de stage a été organisée.

Elle a eu lieu le 7 septembre 2001.

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.

22 certificats ont été délivrés.

## 10. EXAMEN D'ADMISSION AU STAGE

---

247 nouveaux candidats ont introduit un dossier d'inscription à l'examen d'entrée.

L'examen d'admission au stage a été organisé au cours du second semestre 2001 suivant la procédure fixée par l'article 15 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises.

Les épreuves se sont déroulées à Bruxelles les samedi 13 octobre, lundi 15 octobre et samedi 20 octobre 2001.

209 candidats étaient en 2001 inscrits à l'examen d'entrée.

2001	Participants	Réussi
N	155	79 (51 %)
F	54	22 (11 %)
Total	209	101 (48 %)

Outre les 101 personnes ayant réussi l'examen d'entrée, 81 candidats ont obtenu une dispense totale à l'examen d'entrée sur base des cours suivis lors de leur cursus universitaire ou équivalent.

## 11. EXAMENS DE STAGE

---

Les examens de stage se sont déroulés les samedi 6 (matières de base approfondies), jeudi 4 (contrôle) et mardi 2 (la profession) octobre 2001.

Les résultats des examens de stage 2001 sont repris ci-dessous:

2001		Participants	Réussi
T1 (Matières de base)	F	38	21 (55 %)
	N	131	67 (51 %)
	Total	169	88 (52 %)
T2 (Contrôle)	F	27	21 (78 %)
	N	89	61 (69 %)
	Total	116	82 (71 %)
T3 (Profession)	F	12	10 (83 %)
	N	27	15 (56 %)
	Total	39	25 (64 %)

## 12. EXAMEN D'APTITUDE 2001

---

L'examen d'aptitude comprend une épreuve écrite et une épreuve orale ainsi que la rédaction d'une étude pratique.

Depuis 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 une 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 sont 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 2001, les sujets proposés étaient:

- l'analyse critique de la notion de «*fair value*» au regard du référentiel comptable belge et international;
- le rôle et la responsabilité du réviseur en cas de fraude – le «*forensic accounting*»;
- aspects révisoraux liés aux «Plans d'options sur actions»;
- la revue limitée;
- le e-business;
- les International Accounting Standards.

## 12.1. Résultats

### 12.1.1. Première session

L'épreuve écrite a eu lieu le samedi 5 mai 2001 à Bruxelles.

La session orale s'est déroulée du 11 au 15 juin 2001.

23 candidats étaient inscrits; 6 candidats ont réussi l'épreuve.

### 12.1.2. Seconde session

L'épreuve écrite s'est déroulée le samedi 10 novembre 2001.

La session orale s'est déroulée du 10 au 14 décembre 2001.

40 candidats y ont participé; 13 candidats ont réussi l'épreuve.

Les résultats de l'examen d'aptitude de l'année 2001 sont repris ci-dessous:

2001		Nombre d'examens présentés	Candidats présentant l'examen pour la 1 <sup>ère</sup> fois	Réussi
mai/juin	F	10	7	2
	N	13	11	4
	<b>Total</b>	<b>23</b>	<b>18</b>	<b>6</b>
oct./déc.	F	10	4	2
	N	30	9	11
	<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>13</b>	<b>13</b>
<b>Total des deux sessions</b>	F	20	11	4
	N	43	20	15
	<b>Total</b>	<b>63</b>	<b>31</b>	<b>19</b>

Les résultats de l'examen d'aptitude sont difficiles à interpréter. En effet, étant donné que des candidats présentent l'examen à différentes reprises, parfois au cours d'années civiles différentes, le pourcentage de réussite doit s'interpréter soit par rapport au nombre de candidats présentant à une ou plusieurs reprises l'examen et ce soit au cours de la même année civile soit au cours de plusieurs années civiles. Une telle statistique est extrêmement difficile à établir.

## 12.2. Composition des jurys de l'examen d'aptitude

La composition des jurys de l'examen d'aptitude a été revue par le Conseil sur proposition de la Commission du stage en 2000. Celle-ci n'a pas fait l'objet de nouvelles modifications lors de l'année écoulée.

Conformément à l'article 37 de l'A.R. du 13 octobre 1987:

*«chaque jury est composé de cinq membres, dont un professeur de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, qui préside le jury, trois réviseurs d'entreprises et une personne n'exerçant pas la profession de réviseur d'entreprises et choisie en fonction de sa connaissance particulière de la vie économique et sociale».*

Les jurys se composent comme suit:

**A. Les jurys d'expression néerlandaise:**

NL 1: Messieurs K.M. VAN OOSTVELDT, Président, R. ADRIAENSSENS, S. RABAËY, D. VAN CUTSEM, réviseurs d'entreprises.  
Madame B. VAN DEN BOSSCHE, membre extérieur.

NL 2: Messieurs J. BRANSON, Président, A. CLYBOUW, L. VAN STEENBERGE et P. VAN STAAIJ, 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, R. NECKEBROECK et L. VAN GULCK, réviseurs d'entreprises.  
Monsieur R. DE LIEUW, membre extérieur.

**B. Les jurys d'expression française:**

FR 1: Messieurs D. LEBRUN, Président, J. LENOIR, E. MATHAY et M. DENAYER, réviseurs d'entreprises.  
Messieurs J.-M. VANDENBERGH ou M.A. VERBEURE, membres extérieurs.

FR2: 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/ou à la seconde session, il a été fait régulièrement appel aux membres suppléants nommés par le Conseil:

P. BERGER, L. DISCRY, M. SMET, P. DE WEERDT, B. MEYNENDONCKX, L. DELTOUR, J. CHRISTIAENS, H. VAN IMPE, J. DE LANDSHEER, D. VERMUSCHE, J. BEDDEGENOODT, J. DE BOM VAN DRIESSCHE, L. DE KEULE-

NAER, G. BATS, Ph. DESOMBERE, W. GROFFILS, G. HOE, G. SPAENHOVEN, F. DEGEEST, V. SPILLIAERT, R. PEIRCE, R. VAN CUTSEM, H. FRONVILLE, P. TYTGAT, Ph. PIRE, H. LAFOSSE, J. VANDERNOOT, J. TISON, Ch. BOLLEN.

### 13. ÉVOLUTION DU NOMBRE DES STAGIAIRES EN 2001

Nombre de stagiaires en début d'exercice	341
Entrée (+)	146
Reprise de stage (+)	14
Arrêt et suspension (-)	93
Réussite aptitude (-)	19
Nombre de stagiaires en fin d'exercice	389

### 14. REMERCIEMENTS

Le Conseil adresse ses remerciements aux personnes qui ont accepté de collaborer à la préparation des examens ainsi qu'à leur correction 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. RENOUPEZ et Ch. LEFEBVRE
- *Comptabilité analytique:*  
Madame H. THEUNISSE et Monsieur D. HELBOIS, Professeurs
- *Droit des sociétés:*  
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et E. HILLEMANS

- *Droit fiscal:*  
Monsieur le Professeur P. MINNE
- *Droit civil:*  
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et F. HELLEMANS
- *Droit commercial:*  
Messieurs les Professeurs H. OLIVIER et F. HELLEMANS
- *Droit social:*  
Madame V. PETRY Professeur
- *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 7 mai 2001:

- Monsieur L. SWOLFS, Président de l'IRE
- Monsieur A. KILESE, Vice-Président de l'IRE et Président de la Commission du stage
- Monsieur P. VAN IMPE, réviseur d'entreprises, membre de la Commission du stage
- Monsieur D. SZAFRAN, Secrétaire général de l'IRE
- Madame V. VAN DE WALLE, directeur juridique de l'IRE
- Monsieur O. COSTA, conseiller IRE
- Monsieur S. ROSIER, membre de l'Association des Stagiaires
- Monsieur Luc R. VAN DEN ABEELE, membre de l'Association des Stagiaires

### 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 2001. 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 Jan VERHOEYE
- *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 relatif aux techniques de contrôle a été réorganisé à partir de l'année 2000. Il se décline comme l'an dernier autour de trois thèmes suivants:

- le contrôle externe;
- le contrôle interne;
- le contrôle externe des comptes consolidés.

Ces séminaires se sont déroulés au mois de mai 2001.

- *Contrôle externe*: Messieurs J.-L. SERVAIS et H. HERIJGERS, H. WILMOTS
- *Contrôle interne*: Madame S. GOETHALS et Monsieur J.-P. GARITTE
- *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, de la mission à l'égard 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 2001 s'est décliné autour des trois 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. BAYS et Ph. DESOMBERE
  - *Les conseils d'entreprises*: Messieurs H. FRISQUE, W. LÉPOUR, P. DEMEESTER et L. VAN HOYWEGHEN

#### 14.6. Séminaire «special topics»

Deux journées d'études supplémentaires ont été proposées aux stagiaires:

- l'une sur la déontologie (organisée le 8 juin 2001). Ce séminaire a été animé par Madame D. HERMANS et Monsieur M.J. DE SAMBLANX.
- l'autre sur les normes International Accounting Standards (organisée le 15 juin 2001). Cette journée d'étude a été animée par Messieurs E. GOLENVAUX et P. MOMMENS.

## 15. ASSOCIATION DES STAGIAIRES

---

L'Association des Stagiaires est composée depuis l'Assemblée Générale d'avril 2001 des membres suivants:

- Madame C. KOS; Messieurs D. GORTEMAN et S. ROSIER, membres francophones.
- Madame W. SAMAN, Président; Monsieur L. VAN DEN ABBEELE, membres néerlandophones.

Au cours de l'année 2001, l'association s'est réunie quatre fois.

Les informations de l'Association des stagiaires sont communiquées par le biais de leur propre site internet. Un lien vers le site est prévu sur le site internet de l'Institut.

Une soirée d'information relative à l'examen d'aptitude a été organisée le mardi 9 octobre 2001. Les membres de l'Association des stagiaires ont rencontré Messieurs A. KILESSE, Président de la Commission du stage et P. VAN IMPE, membre de la Commission du stage à cette même date: la discussion concernait le fonctionnement de l'Association des stagiaires, l'organisation et les résultats des examens, l'organisation des séminaires, le journal de stage, ...

## 16. RÉUNION AVEC LES PROFESSEURS RÉDIGEANT ET CORRIGEANT LES EXAMENS D'ENTRÉE AU STAGE

---

Les membres de la Commission du stage ont prévu de s'entretenir à nouveau au début de l'année 2002 avec les professeurs d'université ou de l'enseignement supérieur qui rédigent les questions de l'examen d'entrée et qui corrigent ces examens.

La réunion précédente avait eu lieu en avril 2000.

## 17. REUNION AVEC LES PRESIDENTS DES JURYS D'EXAMEN D'APTITUDE

---

Les membres de la Commission du stage se sont entretenus avec les Présidents des jurys de l'examen d'aptitude le 7 décembre 2001. La réunion précédente avait eu lieu en octobre 1999.

Ont été notamment abordés les résultats de l'examen d'aptitude, les procédures d'examen ainsi que la communication des résultats.

La discussion concernait également les résultats, la présence du maître de stage à la partie orale, le degré d'exigence requis du candidat, les règles d'organisation et de fonctionnement des jurys, l'évaluation des études pratiques et les réflexions des candidats ayant échoué à l'examen d'aptitude.

II

## 18. DÉCISIONS DE JURISPRUDENCE DE LA COMMISSION DU STAGE

---

### 18.1. Qualité du maître de stage – 5 ans d'inscription au tableau des membres

Conformément à l'article 17, 3<sup>o</sup> de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987, le stage s'effectue auprès d'un maître de stage comptant au moins cinq années d'inscription au tableau de l'Institut.

Pour répondre au critère des 5 années d'inscription au tableau des membres, les années d'exercice de la profession antérieures à la démission/l'omission temporaire du tableau peuvent être prises en considération.

### 18.2. Statut social du maître de stage

Un reviseur d'entreprises peut encadrer la formation d'un stagiaire sans que le statut social (indépendant ou employé) seul ne puisse être un critère de sélection déterminant pour l'acceptation de la qualité de maître de stage.

### 18.3. Conclusion de contrat d'emploi

Les contrats d'emploi doivent être signés avec les cabinets de revision et non avec d'autres sociétés avec lesquelles le cabinet de revision entretient des liens de collaboration professionnelle.

### 18.4. Qualité de stagiaire pour présenter les examens

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 de stage. Ceci vaut également pour l'examen d'aptitude.

L'examen d'aptitude (épreuve écrite, étude pratique et partie orale) forme un tout; il faut la qualité de stagiaire lors de la présentation de chacune des parties de l'examen.

### 18.5. Contenu du journal de stage – nature des mille heures prestées

En application de l'article 28 de l'A.R., les heures de formation permanente (que ce soit au sein des cabinets, à l'IRE ou d'autres formations et qu'elles concernent des séminaires et/ou des études complémentaires) n'entrent pas en considération pour le calcul des 1000 heures de stage. Les rubriques «préparation» et «comptabilité» ensemble ne peuvent pas entrer en ligne de compte pour plus de 200 heures. La rubrique «autres» n'excédera pas non plus 200 heures par an.

### 18.6. Maître de stage principal et maître de stage adjoint

Dans certains cas particuliers, la Commission du stage accepte que le stage soit réparti entre deux maîtres de stage de cabinets différents.

Lorsque la Commission du stage accepte un «maître de stage principal» et «un maître de stage adjoint», chaque maître de stage signe la convention de stage, une *comfort letter* adaptée et revoit le journal de stage pour les prestations qui le concernent.

La Commission du stage a décidé que:

1. maximum 25 % des travaux pourront être effectués auprès du maître de stage adjoint;
2. les heures prestées sous la responsabilité du maître de stage adjoint seront mentionnées dans une section séparée du journal de stage.

### 18.7. Journaux de stage – remise tardive

Lorsqu'une sanction administrative de prolongation du stage pour introduction tardive du journal de stage a été infligée à un stagiaire, celui-ci reste soumis aux obligations de remise de journal de stage ainsi que les autres règles régissant le stage.

Lorsqu'un stagiaire est invité à se présenter à une audience disciplinaire et qu'il lui est demandé d'introduire son journal de stage au plus tard à cette date, il est judicieux qu'il n'attende pas le jour de la réunion pour introduire les documents mais de les introduire le plus rapidement possible.

### 18.8. Sanctions liées au format du journal de stage

La Commission rappelle qu'en cas de non-respect des instructions relatives au journal de stage et notamment pour ce qui concerne le format, celui-ci sera refusé.

### 18.9. Nombre de possibilités pour présenter l'examen d'aptitude

Un stagiaire échouant à cinq reprises à l'examen d'aptitude sera radié d'office (conformément à l'art. 27 A.R. du 13.10.87 qui prévoit la façon dont le stage prend fin).

Il n'aura dès lors plus la possibilité de recommencer son stage ultérieurement.

### 18.10. Perte d'une session de l'examen d'aptitude

Le stagiaire dispose de cinq possibilités maximum pour présenter l'examen d'aptitude.

A défaut pour le stagiaire de respecter la séquence prévue par l'article 39, alinéa 2 de l'A.R., celui-ci perd une possibilité de présentation de l'examen d'aptitude.

La remise d'un certificat médical et, sous réserve d'appréciation par la Commission du stage, des circonstances personnelles exceptionnelles n'entraînent en principe pas la perte d'une session de l'examen d'aptitude.

Il est cependant loisible au stagiaire qui ne serait pas à même de présenter cette épreuve de solliciter, préalablement, 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. Les demandes de suspension de stage sont analysées par la Commission du stage lors de ses réunions des mois de janvier, avril, juillet et octobre. La Commission du stage n'octroie des suspensions que pour des blocs de 6 mois chacun.

### 18.11. Suspension de stage – demande à la Commission du stage

Conformément à l'article 10 de l'A.R. du 13.10.1987, la Commission du stage peut exiger des confrères tout document utile au bon déroulement du stage.

La Commission du stage insiste sur le devoir du maître de stage de prévenir l'Institut lorsqu'un stagiaire quitte le cabinet. La Commission du stage souhaite que des procédures d'organisation interne en ce sens soient mises en place au sein de chaque cabinet.

Cette règle est également valable pour les reviseurs d'entreprises individuels.

La Commission du stage rappelle que dans le cas du départ d'un stagiaire du cabinet et si le stagiaire ne donne pas suite aux courriers de l'Institut, le maître de stage doit informer l'Institut dans les plus brefs délais.

### 18.12. Port du titre de stagiaire reviseur d'entreprises

L'article 7 de la loi du 22 juillet 1953 autorise un stagiaire à porter le titre de reviseur d'entreprises stagiaire.

La Commission du stage a décidé qu'un stagiaire suspendu ne peut pas porter le titre de «Stagiaire-Reviseur d'Entreprises».

### 18.13. Passerelle pour les stagiaires IEC

Pour bénéficier de l'accord passerelle du 30 mars 1998 entre l'IRE et l'IEC, la Commission du stage a rappelé que le candidat devait être titulaire d'un diplôme universitaire ou supérieur économique de type long (conformément à l'article 12 de l'A.R du 13 octobre 1987).

L'article 2.1 de l'accord passerelle du 30 mars 1998 qui vise la situation des stagiaires en cours de formation ne trouve à s'appliquer que pour autant que les dispositions réglementaires soient respectées.

## 19. DISCIPLINE

---

Durant l'année 2001, 22 stagiaires ont été convoqués par la Commission du stage siégeant en tant qu'instance disciplinaire.

Conformément à l'article 32 § 1<sup>er</sup> 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 d'avoir introduit leur journal de stage en temps utiles et n'ayant pas estimé utile de réagir de façon adéquate à la décision de sanction administrative de prolongation de la durée du stage.

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 internet de l'Institut;
  - point 10.7 relatif à la rentrée tardive d'un journal de stage du rapport annuel 1999, p. 207 et point 18.6 du rapport annuel 2000, p. 205.

Des sanctions disciplinaires de suspension du stage ont été prononcées dans les cas les plus graves de négligence (17) et 1 peine d'avertissement. Quatre dossiers n'ont pas entraîné de sanction disciplinaire.

La peine disciplinaire de suspension du stage commence à courir à l'échéance du délai prévu pour faire appel ou opposition.

## II. COMMISSION DES NORMES DE REVISION

1. Commission des normes de révision
2. Commission mixte missions particulières

### 1. COMMISSION DES NORMES DE REVISION

---

#### 1.1. Composition de la Commission

*Président:* M. H. VAN PASSEL

*Membres:* MM. E. DAMS, P. FIVEZ, P. LERUSSE, P. PAUWELS,  
J. VANDERNOOT, M. VAN DOREN et H. WILMOTS

*Membre externe:* M. H. OLIVIER

*Secrétariat:* M. D. SZAFRAN

#### 1.2. Activités de la Commission

En 2001, la Commission des normes de révision s'est réunie à six reprises.

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 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. La Commission des normes de révision a suivi la réforme de l'IAPC, requalifié en IAASB par l'assemblée générale de l'IFAC de novembre 2001 (cf. la section du présent rapport consacrée à l'IFAC). Plusieurs projets de normes ont par ailleurs été soumis à consultation par l'IFAC en 2001.

La Commission a également suivi les évolutions européennes en matière d'harmonisation comptable et d'harmonisation des normes d'audit. La Commission européenne a publié en février 2001 sa proposition de règlement européen visant à appliquer les normes comptables internationales (IAS) aux comptes consolidés des sociétés cotées dans l'Union européenne d'ici 2005. Le *Committee on Auditing* de la Commission européenne examine également la question de l'harmonisation des normes d'audit au sein de l'Union européenne au travers des ISA.

Dans ce contexte, la Commission des normes de révision propose d'établir les prochaines normes de révision selon le schéma de travail suivant:

- une première section contiendrait une traduction littérale en néerlandais et en français de la norme d'audit internationale en anglais (ISA),
- une seconde section reprendrait les références aux dispositions législatives ou réglementaires spécifiques au droit national belge,
- une troisième section contiendrait les lignes de conduite et d'interprétation de la norme belge, qui permettrait de faciliter l'application de la norme en tenant compte des spécificités nationales.

Plusieurs recommandations en matière de révision ont fait l'objet d'un examen par la Commission dans le courant de l'année 2001.

### 1.3. Norme ISA 260 – Communications de constatations relatives au gouvernement d'entreprises

L'IFAC avait adopté en 1999 la 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.

L'élaboration de l'avant-projet de recommandation de révision, entamée en 2000, a été poursuivie en 2001. La Commission des Normes de révision a également suivi les évolutions législatives belges, en particulier dans le

cadre du projet de loi «corporate governance» 1211 du 23 avril 2001, dont il est prévu que la discussion au Parlement se poursuive en 2002.

#### 1.4. Norme ISA 550 – Parties liées

La Commission a examiné la transposition de la norme ISA 550 – Parties liées dans les normes de révision belges.

Pour ce faire, la Commission a utilisé le schéma de travail décrit au point 1.2. ci-dessus.

#### 1.5. Norme ISA 620 – Utilisation des travaux d'un expert

De la même manière que pour la norme ISA 550, la Commission des normes de révision a examiné la transposition de la norme ISA 620 (*Using the Work of an Expert*) dans les normes de révision belges relatives à l'utilisation des travaux d'un expert.

II

#### 1.6. Agenda 2002

La Commission des normes de révision poursuivra ses travaux en 2002 sur la base du schéma de travail décrit ci-dessus. La Commission continuera également à suivre les développements internationaux, au niveau de l'IASB, et européens, notamment au niveau du *Committee on Auditing* de la Commission européenne.

## 2. COMMISSION MIXTE MISSIONS PARTICULIERES

---

*Président:* M. A. KILESSÉ

*Membres représentant l'IRE:* MM. G. BATS, D. DE KEYSER, J.-L. LIENART,  
H. VAN IMPE et J.M. VINCENT

*Membres représentant l'IEC:* Mme M. CLAES, MM. G. DELVAUX, P. JAILLOT,  
C. JANSSENS, J. VAN WEMMEL et M. VERSCHULDEN

*Secrétariat:*

*IRE:* Mme V. VAN DE WALLE et M. E. VANDERSTAPPEN

*IEC:* MM. Ph. VAN EBCKHOUTE et R. VAN BOVEN

L'objectif de cette Commission mixte de l'Institut des réviseurs d'entreprises et de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux consiste à proposer des normes relatives aux missions confiées simultanément aux membres des deux instituts par le Code des sociétés ou par d'autres législations.

Courant 2002, la Commission mixte a entamé la rédaction d'un projet de normes en rapport avec la mission du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable dans le cas de l'exécution d'un plan de participation au capital en vertu de la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés.

La loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés offre aux travailleurs la possibilité de participer aux bénéfices ou au capital de la société au sein de laquelle ils travaillent ou d'une société collective. En outre, cette loi réglemente le statut fiscal de ces participations aux bénéfices ou au capital.

Conformément à cette réglementation, il existe, dans le cas d'une participation au capital, une taxation forfaitaire et libératoire fixée par le biais d'un pourcentage appliqué sur le montant à affecter à la participation au capital, attribué conformément au plan de participation annuel de la société.

En outre, afin de fixer le montant en question, l'article 113, § 2 de la loi susmentionnée stipule que

*«Lorsqu'il s'agit d'une participation au capital, le montant à affecter à celle-ci ne peut, pour la détermination de la base imposable:*

- *lorsqu'il s'agit d'actions cotées ou négociées en bourse, être inférieur au montant correspondant, au choix de la société qui attribue les actions, au cours moyen de l'action pendant les trente jours précédents le jour de l'attribution des actions aux travailleurs, ou le dernier cours de clôture qui précède le jour de l'attribution;*
- *dans les autres cas, être inférieur à la valeur réelle de l'action, au moment de l'attribution, déterminée par la société qui l'attribue, sur avis conforme d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable externe désigné par celle-ci. Cette valeur ne peut, cependant, être inférieure à la valeur comptable des actions sur la base des derniers comptes annuels de la société émettrice clôturés et approuvés par l'organe compétent avant la date de l'attribution.»*

Une sous-commission a entrepris des recherches sur la signification de la notion de «valeur réelle d'une action» et, plus particulièrement, en ce qui concerne les méthodes d'évaluation pertinentes pour l'évaluation des actions.

Ce projet de normes a pour objectif de fournir davantage d'explications sur les modalités d'exécution de ces missions et de fixer les conditions auxquelles le rapport en question doit satisfaire sur le plan du contenu.

La Commission poursuivra ses activités en 2002 dans l'espoir de voir les normes définitives adoptées dans le courant de l'année 2002.

## III. COMMISSION JURIDIQUE

---

### 1. 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 FORTIERS (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), Y. STEMPIERWSKY (Commission Bancaire et Financière).

*Secrétariat scientifique:* Mme Veerle VAN DE WALLE, M. David SZAFRAN, M. Erwin VANDERSTAPPEN

### 2. AVIS

---

#### 2.1. Possibilité pour un commissaire de renoncer à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature

Dans le cadre de la modification des normes relatives au contrôle des apports en nature, le Conseil de l'IRE s'interrogeait sur l'interprétation du point 1.3. des anciennes normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports. Il a sollicité l'avis de la Commission juridique concernant la possibilité pour un commissaire de renoncer, pour un juste motif, à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature ou quasi-apport réalisés conformément au Code des sociétés.

Le point 1.3. des anciennes normes (avant la modification) stipulait ce qui suit:

*«Le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire peut décliner la mission, auquel cas l'organe de gestion de la société pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir».*

La Commission juridique discerne deux aspects dans la question du Conseil:

- a) Le commissaire peut-il ou non décliner la mission en rapport avec l'apport en nature ou le quasi-apport?
- b) La solution telle qu'elle est proposée dans la norme, à savoir une désignation spéciale d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion, est-elle acceptable?



11

- a) Le commissaire peut-il décliner la mission?

La Commission juridique rappelle que le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. La Commission juridique est d'avis que, s'il existe des justes motifs, le commissaire doit décliner la mission. Il faut cependant ajouter qu'aucun juste motif n'est à proprement parler inscrit dans la loi. A défaut de définition légale, il faut naturellement partir du principe qu'il ne peut s'agir que de motifs graves et pas simplement de l'expression d'une volonté personnelle.

- b) Désignation d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion

Si le commissaire décline la mission, les normes prévoient qu'un autre réviseur d'entreprises sera spécialement désigné par l'organe de gestion de la société pour effectuer la mission. Certains membres remettent ce procédé en question, étant donné que la désignation par l'organe de gestion ne pourrait être utilisée qu'en l'absence de tout commissaire. Selon eux, la désignation par l'organe de gestion ne serait pas possible s'il y a un com-

missaire, mais qu'il ne souhaite pas effectuer la mission. Ils renvoient à l'article 131 du Code des sociétés ainsi conçu: «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. (...)». Selon eux, le texte de cet article est clair: si le commissaire ne peut exercer ses fonctions pour un juste motif, il doit être remplacé. Il est censé ne plus être en fonction. Dès lors, il faut pourvoir à son remplacement, ce qui implique qu'un autre commissaire est de nouveau désigné pour une période de trois ans.

D'autres membres de la Commission se posent en revanche la question de savoir si l'article 131 susmentionné doit être appliqué dans le cas visé au point 1.3. des normes de révision de l'IRE. Ils sont d'avis que cette technique n'est pas contraire au Code des sociétés. Selon eux, le commissaire n'est pas dans la possibilité d'agir parce qu'il a un juste motif. Etant donné que, dans de telles circonstances, il faut partir du principe qu'il n'y a plus aucun commissaire, il est parfaitement possible de désigner, par le biais de l'organe de gestion, un autre réviseur d'entreprises qui n'exercera cependant pas la fonction de commissaire.

#### c) Solutions éventuelles

La Commission juridique constate qu'au fond, il est impossible d'adopter un point de vue unanime concernant les deux points précédents.

A défaut d'une disposition légale claire, la Commission juridique ne peut que proposer des solutions pratiques. Aucune des possibilités ci-après ne donne cependant de réponse parfaite à la problématique. Les éventuelles solutions sont:

- La désignation par l'assemblée générale d'un deuxième commissaire pour qu'un collège soit formé, l'autre réviseur signant seul le rapport de contrôle. Se pose ici la problématique de consultation du conseil d'entreprise.
- L'assemblée générale peut aussi procéder à la désignation d'un commissaire suppléant.

- Le commissaire pourrait démissionner pour raisons personnelles graves. Dans cette situation, un nouveau commissaire devrait alors être désigné, avec toutes les conséquences que cela entraîne en ce qui concerne la durée du mandat et, en particulier, en ce qui concerne la consultation du conseil d'entreprise.
- La disposition reprise au point 1.3. des anciennes normes relatives au contrôle des apports ou quasi-apports<sup>(1)</sup> pourrait être appliquée.
- Le président du Tribunal de commerce pourrait nommer un commissaire.

## 2.2. Rapport de révision en cas de fusion

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si, dans le cas d'une opération de fusion entre deux sociétés qui ont le même commissaire, ce dernier doit établir deux rapports distincts.

L'article 695, alinéa 1 du Code des sociétés prévoit que: «*Dans chaque société, un rapport écrit sur le projet de fusion est établi soit par le commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, par un réviseur d'entreprises ou par un expert-comptable externe désigné par les administrateurs ou les gérants*».

En vertu de cet article, il doit être rédigé autant de rapports de contrôle qu'il y a de sociétés parties à la fusion.

Il arrive, comme c'est le cas en l'espèce, que le commissaire en fonction dans l'une des sociétés soit également le commissaire d'une (ou des) autre(s) société(s) partie(s) à l'opération.

Apparemment, certains notaires refusent de passer l'acte si le rapport de contrôle des deux sociétés est dressé par le même réviseur. Les notaires défendant cette thèse se basent sur la troisième directive européenne. Ils ne partagent pas la position adoptée dans le Répertoire notarial qui paraît

(1) L'ancien point 1.3. des normes précitées stipulait la suivante: «*Le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément aux lois sur les sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire-réviseur peut déléguer la mission, auquel cas l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir.*»

claire. Il est précisé que le même réviseur, s'il est commissaire peut (doit) dresser le rapport, mais ces rapports doivent être distincts (cfr. P. HAINAUT-HAMENDE, Rép. Not., les S.A., deuxième partie 1995, p. 584-585).

Selon la Commission juridique, il doit en effet être rédigé autant de rapports de contrôle qu'il y a de sociétés parties à la fusion.

Aucune disposition n'interdit au réviseur d'exercer sa mission dans chacune des sociétés. Il exerce en effet sa mission en toute indépendance. Il ne se pose dès lors aucun conflit d'intérêts.

Il devra cependant veiller à rédiger des rapports distincts.

La Commission juridique partage en cela la position adoptée dans le Répertoire notarial (cf. P. HAINAUT-HAMENDE, Rép. Not., les S.A., deuxième partie, 1995, 584-585).

### 2.3. Conflit d'intérêts: notion de conséquences patrimoniales

L'Institut a reçu une question relative à l'interprétation des termes «conséquences patrimoniales» contenus dans l'article 523, § 1, al. 3 du Code des sociétés qui stipule que: *«le rapport des commissaires, visé à l'article 143, doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comportaient un intérêt opposé au sens de l'alinéa 1<sup>er</sup>»*.

La loi prescrivant clairement que le commissaire consacre, dans son rapport, un paragraphe séparé à ces conséquences patrimoniales et, en outre, compte tenu de cette terminologie («conséquences patrimoniales»), il est, selon la personne qui pose la question, difficilement acceptable que le commissaire émette un rapport sur un conflit d'intérêts sans, à tout le moins, mentionner les implications chiffrées. En effet, comment évaluer l'impact sur le patrimoine sans connaître les chiffres?

La Commission juridique est d'avis qu'il y a lieu de faire une interprétation logique du terme 'patrimoniales' et qu'en conséquence le réviseur d'entreprises doit mentionner dans son rapport les implications chiffrées relatives au conflit d'intérêts.

## 2.4. Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises

Un confrère a soumis à la Commission juridique la question de connaître le délai par lequel se prescrit l'action en paiement des honoraires du réviseur.

La Commission juridique est d'avis que l'action en paiement des honoraires du réviseur se prescrit au terme de 10 ans.

L'article 2262 du Code civil stipule en effet que toutes les actions personnelles (cf. action en paiement) sont prescrites à terme de dix ans.

Cependant, en vertu de l'article 2276ter, § 2 du C. civ., l'action des *experts* en paiement de leurs frais et honoraires se prescrit à terme de cinq ans. Or, un Tribunal peut désigner un réviseur en qualité d'expert, à la demande, par exemple, d'une minorité d'actionnaires. Lorsque tel est le cas, la Commission juridique est d'avis qu'il y a lieu d'appliquer la prescription à terme de *cinq ans*.

Si une *citation en justice*, un *commandement* ou une *saisie* a été signifié à celui qu'on veut empêcher de prescrire (le débiteur du réviseur d'entreprises, par exemple) la prescription est interrompue (art. 2244 C. civ.). La simple déclaration par une partie (le réviseur d'entreprises) qu'elle réserve son droit d'intenter ultérieurement une action en justice ne constitue pas une cause d'interruption de la prescription de cette action (*Cass.*, 5 avril 1957).

L'interruption, par une citation en justice, de la prescription d'une action se prolonge jusqu'à la clôture de l'instance (*Cass.*, 11 janvier 1957).

Il y a lieu, également, de lire l'article 198, § 1<sup>er</sup> Code. Soc. qui prévoit:

*«Sont prescrites par cinq ans: (...)*

- toutes actions contre les (...) commissaires, (...) pour faits de leurs fonctions, à partir de ces faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ces faits;».*

## 2.5. Procédure d'incorporation des bénéfices en cours d'exercice dans le capital

Le rapport annuel 1990 (pp. 157-158) contient un avis de la Commission juridique concernant l'affectation de bénéfices en cours d'exercice. Dans cet avis, la Commission estime que, si une société souhaite incorporer le résultat d'un exercice en cours dans le capital, il faut d'abord convoquer une assemblée générale pour modifier les statuts et raccourcir l'exercice avant la réalisation de la transformation. Ensuite, il faut arrêter des comptes annuels portant sur cet exercice abrégé et convoquer une deuxième assemblée générale qui réserverait les bénéfices sur base de ces comptes annuels pour incorporer ensuite ces réserves dans le capital.

Selon certains auteurs, l'incorporation des bénéfices dans le capital ne requiert pas nécessairement un raccourcissement de l'exercice comptable. La question est donc de savoir dans quelle mesure la position adoptée précédemment par la Commission juridique est toujours d'actualité.

La Commission juridique confirme la position telle qu'elle a été adoptée précédemment. La valeur pratique de l'avis semble d'autant plus importante que de nombreuses sociétés sont amenées à adapter leurs statuts aux nouvelles prescriptions du Code des sociétés pour le 6 février 2004 au plus tard.

## 2.6. Indexation de la rémunération du commissaire

La question a été soumise à la Commission Juridique de savoir si la rémunération du commissaire est automatiquement prévue lors de l'assemblée générale qui décide du mandat et de la rémunération.

L'article 134, § 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés dispose que les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Si le commissaire est nommé par le président du tribunal de commerce, c'est celui-ci qui fixe les émoluments (articles 131 et 157 C.soc.).

Dans tous les cas, l'indexation des émoluments du commissaire n'est pas automatique mais doit être prévue explicitement dans la décision de l'assemblée générale ou du président du tribunal de commerce.

Si le procès-verbal de l'assemblée générale relative à la nomination et à la rémunération du commissaire ne mentionne pas l'indexation, l'indexation n'est pas applicable. C'est à la prochaine assemblée générale de décider de l'indexation. Il est dans l'intérêt du commissaire de veiller à cette question.

D'ailleurs, le commissaire peut dans sa lettre de mission demander de bien vouloir libeller, le cas échéant lors de la délibération de l'assemblée générale, cette clause comme suit: «La rémunération des fonctions est fixée à [...] EUR indexés.»

L'indexation sera par ailleurs également prévue dans la lettre de mission dont l'usage est recommandé par le Conseil au réviseur d'entreprises. Dans cette lettre de mission il est expressément prévu que *«Le montant mentionné ci-dessus fera l'objet d'une indexation annuelle en fonction de l'augmentation annuelle de l'indice des prix du mois qui précède l'assemblée générale. Par ailleurs, si des modifications importantes intervenaient dans la structure de la société, il est convenu que nous envisagerions de commun accord la révision du montant précité.»* et que *«Le montant d'honoraires afférent au contrôle des comptes consolidés serait également soumis à l'assemblée générale. Il s'élèverait au montant de (X) EUR. Le mode de facturation ainsi que l'indexation mentionnées ci-dessus sont d'application»* (cfr. Vademecum du réviseur d'entreprises, 1999, p. 586).

## 2.7. Prise de connaissance des documents de travail du commissaire par le commissaire au sursis

Un confrère souhaite savoir si un commissaire est tenu, et si oui, dans quelles conditions, de donner accès à ses documents de travail à un commissaire au sursis désigné par le Tribunal.

La note technique relative aux missions en relation avec le concordat judiciaire telle qu'approuvée par le Conseil de l'IRE le 30 octobre 1998 (Annexe 4 du Rapport Annuel 1998, p. 293 et suivants) précise dans le paragraphe 3.4. ce qui suit:

*«Le commissaire au sursis désigné par le Tribunal a le devoir de se mettre en contact dès sa désignation avec le commissaire ou l'expert-comptable et comptable en fonction dans la société qui a obtenu le sursis provisoire, ainsi qu'avec le confrère qui serait intervenu le cas échéant dans l'exécution d'une mission préalable (section 2 ci-dessus), dans le but:*

- de l'informer de cette désignation;
- de solliciter son assistance pour la bonne exécution de la mission.

*Sous peine de violer son secret professionnel, le professionnel en fonction dans l'entreprise ne peut accepter de collaborer avec le commissaire au sursis sans avoir préalablement obtenu l'autorisation écrite des organes de la société. Il est recommandé au professionnel de mettre tout en œuvre en vue d'obtenir cette autorisation. Lorsque l'autorisation a été obtenue, il y a lieu de présumer qu'elle reste d'application pendant toute la durée de la mission.*

*En sa qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou de l'Institut des Experts-Comptables, le commissaire au sursis est lui aussi tenu à un secret professionnel. Toutefois, la loi relative au concordat judiciaire prévoit des rapports réguliers du commissaire au sursis au Tribunal ainsi que chaque fois que les circonstances l'exigent. Le secret professionnel ne porte en aucune façon préjudice aux contacts avec le Tribunal ou avec le débiteur.»*

Il apparaît de ce qui précède que le commissaire de la société doit obtenir préalablement l'autorisation des organes de la société avant de coopérer avec le commissaire au sursis. Sinon il porterait, le cas échéant, atteinte au secret professionnel.

Il ressort du pouvoir de décision du commissaire de donner accès à ses documents de travail au commissaire au sursis. Si le commissaire décide de donner accès à ses dossiers, il doit, comme mentionné ci-avant, obtenir préalablement l'autorisation écrite des organes de la société. Mais il ne peut cependant pas être contraint à y donner accès.

## IV. COMMISSIONS SECTORIELLES

1. Contrôle des mutualités
2. Contrôle des entreprises d'assurances
3. Partis politiques
4. Ecoles supérieures de la Communauté flamande
5. Commission PME
6. Contrôle des ONG
7. Commission mixte Notariat

II

### 1. CONTRÔLE DES MUTUALITÉS

---

*Président:* M. B. CALLENS

*Membres:* MM. P. ANCIAUX, P. DÈMEESTER, V. DE WULF 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:

- Avant-projet d'arrêté royal relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des entités mutualistes
- Introduction des rapports révisoraux
- Avant-projet d'arrêté royal relatif aux règles d'évaluation (notamment les fonds de réserve)

- Bilan social: données en matière d'emploi pour le secteur mutualiste
- Fonds spécial de réserve assurance obligatoire
- Examen d'un modèle type d'accord de collaboration tel que prévu à l'article 43, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 6 août 1990
- Rapport à présenter par le conseil d'administration à l'assemblée générale en matière d'exécution des accords de collaboration, tel que prévu à l'article 43, § 4, de la loi du 6 août 1990

En outre, au cours de l'année, deux réunions particulières ont été tenues conjointement avec l'Office de Contrôle des Mutualités.

Le 15 octobre 2001, l'Office de Contrôle des Mutualités a célébré son dixième anniversaire. A cette occasion, le Président de la Commission de contrôle des Mutualités, le confrère M. B. CALLENS, a prononcé une allocution consacrée au contrôle du secteur des mutualités par les réviseurs d'entreprises lors de la dernière décennie.

Les travaux de la Commission se poursuivront au cours de l'exercice 2002.

## 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 d'entreprises d'assurances. Le dernier examen organisé par l'OCA remontait à 1997.

Pour rappel, au cours de l'année 2000, la réforme du règlement d'agrément des commissaires agréés pour le contrôle des entreprises d'assurances avait 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'entrepri-

ses. 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 demande de l'IRE, l'OCA a avancé à 2001 l'examen en vue de l'agrégation, qui devait avoir lieu initialement en 2002.

La Commission assurances a examiné en 2001 plusieurs circulaires et projets de circulaires de l'OCA, notamment la communication D. 208 sur la surveillance complémentaire des entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances.

### 3. PARTIS POLITIQUES

---

*Coordination des travaux:* M. J.-E. CATS

*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. O. COSTA

Pour rappel, les partis politiques font chaque année rapport sur leurs comptes consolidés, conformément à la loi du 23 juin 1999 (Moniteur Belge, 10 août 1999). 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 (...) 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.

Le groupe de travail a activement collaboré avec 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.

Le groupe de travail s'est penché sur les articles 15 et 16 de la loi du 13 juillet 2001 portant sur le transfert de diverses compétences aux régions et communautés.

De l'avis des membres de la Commission «Partis politiques», la redistribution des compétences en matière de dépenses électorales et de financement complémentaire des partis politiques ne modifiera pas le contenu de la mission de contrôle du reviseur d'entreprises.

La Commission «Partis politiques» a demandé à Monsieur A. KILLESSE, Vice-Président de l'Institut, de représenter l'Institut lors du Colloque organisé, le 22 février 2002, par le Centre de droit public de l'ULB relatif aux réformes institutionnelles de 2001.

#### 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 sous-groupe de travail «avis comptables à l'intention des écoles supérieures» est dirigé par le confrère G. VAN DE VELDE et se compose de plusieurs reviseurs d'entreprises chargés d'auditer les écoles supérieures, de commissaires du gouvernement auprès des écoles supérieures et de plusieurs responsables financiers auprès des écoles supérieures, ainsi que d'une représentation du Ministère de la Communauté flamande, département Enseignement – département Ecoles supérieures et du Conseil flamand des Ecoles supérieures.

Ce sous-groupe de travail s'est déjà réuni à six reprises en 2001 afin d'aborder – entre autres – les sujets suivants.

La discussion de plusieurs propositions visant à modifier l'arrêté du Gouvernement flamand du 15 novembre 1995 relatif à la comptabilité des instituts supérieurs s'est achevée et a débouché sur un projet d'arrêté adressé aux responsables de la politique dans les écoles supérieures. En ce qui concerne la comptabilité analytique, les membres du groupe de travail se sont mis d'accord pour imposer aux écoles supérieures l'obligation de rendre compte d'un minimum d'informations analytiques pertinentes, tout en leur laissant néanmoins suffisamment de flexibilité dans la conception de la dimension analytique.

En outre, plusieurs avis ont été finalisés et adressés aux écoles supérieures via les canaux de communication du commissariat gouvernemental: frais de transport et indemnités pour les personnes qui se rendent au travail à vélo, remboursement des droits d'inscription et d'examen, nouveau régime concernant les subventions à l'investissement Digo, régularisations salariales et récupération des salaires ainsi que statut des statutaires en matière de droit social.

Le sous-groupe de travail a également apporté une réponse à la question du VLHORA, demandant un avis sur la proposition de communiquer aux pouvoirs publics les indicateurs financiers et les informations analytiques, et ce en concertation avec le VLIR (Conseil interuniversitaire flamand).

Par ailleurs, le sous-groupe de travail a analysé plusieurs sujets pertinents abordés dans le rapport de la Cour des Comptes concernant l'étude menée auprès de plusieurs écoles supérieures. A la demande de la Cour des Comptes, une réponse a été apportée à la plupart des questions et considérations.

A la demande du commissariat gouvernemental, le bilan social applicable aux entreprises a été débattu; les données contenues dans le rapport annuel et les comptes annuels ont également servi de base pour examiner dans quelle mesure les écoles supérieures satisfaisaient à cette obligation d'information.

Enfin, au cours de l'année écoulée, le sous-groupe de travail s'est penché à plusieurs reprises sur le problème de la créance à long terme historique, en remontant jusqu'au bilan initial. Il a été conseillé à tous les réviseurs intervenant auprès des écoles supérieures d'ajouter de manière uniforme un paragraphe au rapport du réviseur d'entreprises concernant les comptes annuels.

Au sein du sous-groupe de travail, plusieurs thèmes intéressants ont été abordés – aspects relatifs au droit social de la loi sur les marchés publics. Ces thèmes feront l'objet d'une journée d'étude qui sera organisée dans le courant de l'année 2002.

Le programme de l'année de travail 2002 comprend également plusieurs avis à traiter (pas moins de six réunions de travail sont déjà prévues): définition de la valeur d'achat dans le cas d'acquisitions ... (principalement dans le cadre de fusions), actualisation des coefficients d'exploitation, étude comparative des pourcentages d'amortissement appliqués, règles d'appréciation relatives au poste «équipements pour gros travaux de réparation et d'entretien», problème du bilan social, créance à long terme historique ainsi que d'autres sujets, dont certains ont déjà fait l'objet d'un projet d'avis.

## 5. COMMISSION PME

---

*Président:* M. B. DE GRAND RY

*Membres:* Mme I. SAEYS; MM. F. CALUWAERTS, T. DUPONT, D. LEBOUTTE, L.H. JOOS, G. BATS, J.P. VANDAELE, D. SMETS

*Secrétariat scientifique:* Mlle C. CHICHAH

Le Conseil a confié de nouvelles missions à la Commission PME.

Outre les membres réviseurs, la Commission PME pourrait éventuellement inviter occasionnellement des personnalités qui pourront, sur le plan local, jouer efficacement le rôle d'observateur et de relais pour l'information et le dialogue entre les responsables de PME et les réviseurs d'entreprises, en ce qui concerne notamment les difficultés économiques rencontrées sur le terrain.

A la suite de la demande de la FEE, le Conseil a également décidé de nommer Monsieur Bernard DE GRAND RY en tant que représentant de l'Institut au sein du *SME Working Group* de la FEE.

Les membres de la Commission ont tout d'abord examiné les travaux effectués dans le passé par l'ancienne Commission PME ainsi que les besoins actuels des PME, en se basant notamment sur les activités menées par le «SME Steering Group» de la FEE.

Dans le cadre de cette réflexion, les membres se sont notamment interrogés sur l'opportunité de mettre à jour les brochures publiées dans le passé<sup>(1)</sup> portant sur des matières pour lesquelles le réviseur d'entreprises pouvait efficacement assister les dirigeants des PME.

Dans l'optique notamment de la mise à jour de la brochure «*La révision dans les petites et moyennes entreprises*»<sup>(2)</sup>, les membres ont soumis à l'examen de la Commission juridique de l'Institut une demande visant à intégrer dans le rapport du commissaire un paragraphe spécifique aux PME. Cette demande a été approuvée par la Commission juridique.

Concernant l'examen de besoins actuels des PME, les membres ont notamment identifié l'opportunité d'élaborer une brochure ou un dépliant informatif sur les normes IAS afin de sensibiliser les PME sur l'introduction et l'application des normes comptables internationales. Cette brochure se limiterait à expliquer les principes de base des normes comptables internationales et leurs potentielles implications sur les PME, en les illustrant par des études de cas concrets. A terme, la Commission pourrait notamment tirer profit du programme de formation de l'Institut en matière de normes comptables internationales pour poursuivre ses actions dans ce domaine. A titre d'exemple, il a été envisagé de simplifier et d'adapter aux besoins des PME les brochures spécialisées sur les IAS qui résulteraient du programme de formation de l'Institut.

Les membres ont également identifié une seconde piste d'action à mener tant à l'égard des PME que des réviseurs d'entreprises. Celle-ci consisterait à identifier les besoins spécifiques des PME lors de chaque étape du cycle de vie de l'entreprise, à savoir «le démarrage, la croissance,

(1) Ces brochures ont notamment porté sur les points suivants:

- Mesurer la performance de l'entreprise;
- Planning financier: un guide pour l'entreprise;
- L'évaluation d'une entreprise;
- Investir et conséquences;
- Les baromètres de l'entreprise;
- La révision dans les petites et moyennes entreprises.

(2) C.B.N.C.R. «*La révision dans les petites et moyennes entreprises*», 1991.

la maturité et le déclin de l'entreprise». Les membres ont particulièrement jugé utile d'analyser le rôle spécifique que peut jouer le réviseur d'entreprises dans chaque étape du cycle de vie de l'entreprise.

Les membres ont enfin proposé d'autres thèmes supplémentaires en vue de leur examen au sein de la Commission dans la perspective d'une publication spécifique, à savoir:

- Le *Business Plan*;
- Le financement de la croissance des PME;
- Les entreprises en difficulté;
- La participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des entreprises;
- La succession de l'entreprise et management buy out.

## 6. CONTRÔLE DES ONG

---

*Président:* M. A. CLYBOUW

*Membres:* Mme C. JOOS, MM. S. BALCAEN, M. DE WOLF, J. MAS,  
A. CHAERELS et L. OSTYN

*Secrétaire:* M. E. VAN MEENSEL

En décembre 2000, comme précisé dans le Rapport annuel 2000 de l'IRE, le groupe de travail a présenté à la Direction générale à la coopération internationale (DGCI) plusieurs propositions visant à faire évoluer la législation pour le prochain plan quinquennal. Le groupe de travail et la DGCI ont ensuite débattu de ces propositions, qui portaient sur un meilleur rattachement de la comptabilité, des comptes annuels et d'autres rapports d'ONG aux principes généralement acceptés. Le groupe de travail avait eu l'impression que ses propositions avaient été accueillies favorablement et espérait poursuivre ces contacts en 2001. Néanmoins, le Gouvernement n'a pas entretenu de contacts ultérieurs avec le groupe de travail.

Le groupe de travail a cependant appris que, dans le courant de l'année 2001, le Gouvernement avait déposé un projet de modification de l'arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subvention d'organisations non gouvernementales de développement et de leurs fédérations.

Dans le prolongement de cette initiative, le Gouvernement a élaboré une proposition de modification de l'arrêté ministériel du 25 septembre 1998 portant mesures d'exécution de l'Arrêté royal du 18 juillet 1997 relatif à l'agrément et à la subvention d'organisations non gouvernementales de développement et de leurs fédérations. Vous trouverez davantage d'informations à ce sujet dans la partie I du présent Rapport annuel (chap. V, § 5).

## 7. COMMISSION MIXTE NOTARIAT

---

*Président:* M. P. VAN DEN EYNDE (Président Chambre Nationale des Notaires),

*Vice-Président:* M. M. DE WOLF

*Membres IRE:* MM. H. FRONVILLE et L. OSTYN

*Membres IEC:* MM. V. DELVAUX et J. VERHOEYE

*Membres notaires:* les représentants permanents doivent être désignés

*Secrétariat:* M. C. BALESTRA

La mission de cette Commission est de mettre au point un canevas de contrôle des études notariales, éventuellement sous forme de note technique.

C'est suite à la loi du 4 mai 1999 modifiant la loi du 25 ventôse an XI contenant organisation du notariat (voir Rapport annuel 2000, p. 67 et s.), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2000, que le conseil a décidé de prendre l'initiative de mettre sur pied une commission mixte chargée d'étudier la mission de contrôle des études notariales.

En 2001 les travaux de cette commission ont été suspendus en raison de l'attente d'un arrêté royal d'approbation des plans comptables définis par la Chambre Nationale des Notaires.

Ces plans comptables (non encore approuvés à ce jour par arrêté royal), ont été transmis à la commission; ils concernent les notaires exerçant en personne physique ainsi que les notaires exerçant au travers d'une société.

Dès la publication de l'arrêté royal d'approbation, les travaux de la commission seront entamés.

## V. RELATIONS EXTERIEURES

### A. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

### B. COMITE INTER-INSTITUTS

### C. COMITE DE CONTACT AVEC LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### D. RELATIONS INTERNATIONALES

1. Commission mixte des relations internationales
2. IFAC
3. IASB, anciennement IASC
4. Fédération des Experts-comptables Européens (FEE)
5. *Committee on Auditing* de la Commission européenne
6. Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF)
7. Groupe de liaison belgo-néerlandais
8. *Transparency International*

II

## A. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

Les relations avec le Conseil Supérieur des Professions Economiques sont décrites dans la première partie du présent rapport annuel, notamment concernant la constitution de groupes de travail mixtes et les avis en matière d'indépendance du commissaire, de normes relatives aux apports en nature et quasi-apports.

## B. COMITE INTER-INSTITUTS

*Représentants de l'IRE:* MM. L. SWOLFS, Président, A. KILESSE, Vice-Président et D. SZAFRAN, Secrétaire général.

*Représentants de l'IEC:* MM. J. DE LEENHEER, Président, G. STEVENS, Vice-Président et P. VAN ECKHOUTE, 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 9 avril et 10 décembre 2001. Courant 2001, le Président de l'IEC, M. Johan DE LEENHEER, a, selon la procédure mise en place, cédé la présidence du Comité inter-instituts au Président de l'IPCF, M. Paul LEDENT.

11

### 1. LIGNES DE CONDUITE EN MATIÈRE DE PUBLICITÉ

Le Comité inter-instituts avait approuvé en 2000 un projet de lignes de conduite communes aux trois Instituts en matière de publicité (cf. Rapport 2000, p. 239).

En 2001, les Conseils des trois Instituts ont confirmé leur accord sur ce projet de lignes de conduite.

Le Président du Comité inter-instituts a ensuite communiqué, au nom des trois Instituts, ce projet au Conseil Supérieur des Professions économiques pour avis.

Le Président du Conseil Supérieur des Professions économiques a pris connaissance du projet de lignes de conduite en matière de publicité. Il a informé le Comité inter-instituts que le Conseil Supérieur examinera ce projet de lignes de conduite au regard d'un projet de loi sur le point d'être déposé à la Chambre des Représentants concernant la publicité faite par les titulaires d'une profession libérale. Ce projet de loi concerne notamment les reviseurs d'entreprises.

## 2. DEONTOLOGIE DES MAITRES DE STAGE

---

Le Comité inter-instituts a abordé des questions relatives à la déontologie des maîtres de stage qui intéressent les trois Instituts.

Les discussions seront poursuivies en 2002.

## C. COMITE DE CONTACT AVEC LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

11

### 1. OBJECTIFS DU NOUVEAU COMITÉ

---

Comme annoncé dans la première partie du présent rapport annuel, le Conseil a mis sur pied une nouvelle commission dénommée «*Comité de Contact avec la Commission des Normes comptables*».

Cette Commission a pour objectif d'alimenter la réflexion du Conseil dans le cadre des avis qu'il émet en matière de droit comptable, à la suite notamment de l'appel aux commentaires lancé par la Commission des Normes comptables sur ses projets d'avis. Les projets d'avis de la CNC et les commentaires y afférents peuvent être consultés sur le site internet de l'Institut, dans l'attente de la mise sur pied du propre site de la CNC.

Cette nouvelle Commission de l'IRE joue ainsi un rôle d'interface entre la Commission des normes comptables et l'IRE.

## 2. COMPOSITION DU COMITÉ

---

La composition du Comité de contact avec la Commission des normes comptables est décrite dans la première partie du présent rapport annuel (chap. II, § 1.3.1).

## 3. ACTIVITÉS DU COMITÉ EN 2001

---

Le Comité de contact avec la Commission des normes comptables s'est réuni trois fois au courant de l'exercice 2001. Ces réunions ont notamment porté sur ses modalités de fonctionnement et sur l'examen de deux projets d'avis de la Commission des normes comptables.

Les membres ont examiné les deux projets d'avis suivants de la Commission des normes comptables:

- projet d'avis 126/18 portant sur la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature;
- projet d'avis 178/1 relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

Le 7 septembre 2001, le Conseil a émis un avis sur le projet d'avis 126/18 de la CNC. Les principaux points de cet avis sont repris dans la première partie du présent rapport annuel (chap. V, § 1.3.2, d).

## D. RELATIONS INTERNATIONALES

### 1. COMMISSION MIXTE DES RELATIONS INTERNATIONALES

---

#### 1.1. Objectifs de la Commission

La Commission mixte internationale a pour principale mission de:

- faire rapport sur les discussions des groupes travail siégeant dans les instance européennes et internationales;
- répartir et assurer le suivi des questions internationales spécifiques aux commissions et aux groupes de travail concernés de l'Institut.

#### 1.2. Composition de la Commission

La Commission mixte internationale, telle qu'approuvée par les Conseils respectifs des deux Instituts l'an dernier, est composée comme suit:

- J.F. CATS, Président;
- MM. L. SWOLFS, P. FIVEZ, K. VAN OOSTVELDT, E. VERHAEGEN, R. VANDER STICHELEN, L. HELLEBAUT, M. DE WOLF; membres réviseurs d'entreprises;
- Mme J. LERMINIAUX et MM. P. VAN EECKHOUTE, R. DE WILDE, F. MEAN, membres de l'IEC.
- M. D. SZAFRAN et Mlle C. CHICHAH, Secrétariat scientifique.

#### 1.3. Activités de la Commission

Lors de la réunion du 21 septembre 2001, les membres se sont principalement attachés à examiner les modalités de fonctionnement de la Commission et les travaux suivis par certains d'entre eux au sein d'instances internationales. A cet égard, le Président de l'Institut, Monsieur L. SWOLFS, a rappelé la nécessité de coordonner les travaux internationaux et d'établir des «*feedback*» réguliers sur les évolutions internationales aux Conseils respectifs des deux Instituts.

### 1.3.1. Modalités de fonctionnement

Il a été convenu à l'unanimité de fixer la fréquence des réunions de la Commission internationale à deux réunions par an, les premiers mercredi des mois de mars et octobre.

Lors de ces futures réunions, chaque membre de la Commission sera invité à présenter le travail effectué auprès d'instances internationales dans lesquelles il siège ainsi que l'inventaire des activités menées par ces dernières et les problèmes auxquelles elles sont exposées.

Le Président de la Commission, M. J.-F. CATS, a toutefois souligné que l'agenda proposé pourrait faire l'objet de modification en fonction de l'actualité comptable et financière. Il a également rappelé que chaque membre de la Commission disposait du droit de convoquer cette dernière en vue d'examiner un thème spécifique.

Il a également été décidé de centraliser les documents internationaux, notamment ceux distribués en séance, auprès du secrétariat scientifique de l'Institut.

Enfin, les membres ont émis le souhait d'étendre la composition de la Commission internationale Inter-Instituts aux personnalités suivantes:

- M. Henri OLIVIER, Secrétaire général de la FEE;
- MM. B. DE GRAND RY et R. VERMOESEN, réviseurs d'entreprises et représentants de l'IRE respectivement au sein du «*FEE SME Working Group*» et du «*FEE Ethics Working Group*».

### 1.3.2. Présentation des travaux suivis par certains membres présents auprès d'instances internationales

Les travaux présentés concernent principalement les activités des groupes de travail internationaux suivants:

- «*FEE Banks Working Party*», représenté dans la Commission internationale par M. Frank VERHAEGEN;
- «*FEE Accounting Working Party*», représenté par M. Karel VAN OOSTVELDT;

- «*FEE Insurance Working Party*», représenté par M. Jacques TISON;
- «*Ethics Committee of IFAC*», représenté par M. Jean-François CATS.

A la suite de ces différents exposés, les membres se sont notamment interrogés sur la possibilité d'analyser au sein de la Commission internationale toute thématique soulevée dans les groupes de travail internationaux nécessitant une position officielle. A l'issue d'un échange de vues, il a été convenu que seuls les Conseils respectifs des deux Instituts restaient compétents pour émettre leur avis officiel respectif.

## 2. IFAC

L'Assemblée générale de l'IFAC a été informée que le Conseil de l'IFAC, réuni les 12 et 13 novembre 2001, a approuvé les amendements au Code éthique de l'IFAC en matière d'indépendance. Ces règles ont été publiées fin 2001 par l'IFAC et sont reprises en annexe du présent rapport annuel.

L'Assemblée générale de l'IFAC a décidé de modifier la composition de l'IAPC (International Auditing Practice Committee) et de le requalifier en IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board). L'IAASB sera composé de 18 membres, dont 3 membres en dehors de la profession de l'accountancy.

L'IFAC a également mis en place, pour les cabinets ayant des activités transnationales, le Transnational Auditors Committee de l'IFAC (TAC). Le rôle du Public Oversight Board (POB) de l'IFAC a également été précisé.

Pour renforcer ces activités, l'Assemblée générale de l'IFAC a décidé d'augmenter les cotisations de ses membres de 40 % sur 2 ans, à savoir une augmentation de 20 % en 2002 et une seconde augmentation de 20 % en 2003.

A l'invitation de l'IRE, le Comité éthique de l'IFAC se réunira les 21 et 22 mars 2002 à Bruxelles et entamera les travaux sur la multidisciplinarité (MDP).

### 3. IASB, ANCIENNEMENT IASC

---

L'*International Accounting Standards Committee* (IASC), organisme privé créé en 1973 afin d'harmoniser au niveau mondial les principes comptables utilisés dans les procédures de reporting financier, a adopté à l'unanimité sa nouvelle structure en mai 2000.

Cette nouvelle structure est basée sur la mise sur pied d'une nouvelle structure adaptée aux enjeux de la normalisation comptable internationale. L'élément central de cette réforme vise en effet à attribuer à l'IASC un véritable statut de normalisateur international alors qu'il remplissait essentiellement un rôle d'harmonisateur.

A cette fin, la structure de l'IASC est désormais composée des organes suivants:

- un comité exécutif (*The Board*) désigné sous le sigle IASB, *International Accounting Standards Board*, et principalement chargé d'apporter son expertise technique pour établir les normes comptables;
- un Conseil de surveillance composé des *trustees* et chargé de désigner notamment les membres du Comité exécutif, de lever les fonds et de procéder aux amendements constitutionnels;
- un Comité d'interprétation (SIC, *Standards Interpretation Committee*) chargé d'apporter l'assistance nécessaire en ce qui concerne l'application et l'interprétation des normes comptables internationales; et
- un Comité consultatif (SAC, *Standards Advisory Council*) chargé de faire participer, au processus de mise en œuvre des normes comptables internationales, les parties intéressées par le *reporting* financier international et de conseiller le Comité exécutif et éventuellement le Conseil de surveillance.

Dans les faits, l'élément central de cette nouvelle structure se traduit par le transfert à l'IASB des compétences techniques en matière de normalisation comptable, lesquelles étaient attribuées à l'ancien Board de l'IASC.

L'IASB devient ainsi le seul responsable en matière d'implémentation des normes comptables internationales si bien qu'il est dorénavant question de l'IASB et non plus de l'IASC. Aussi, le sigle de l'IASC est rem-

placé par celui de l'IASB et l'adresse du site internet par l'adresse suivante:  
<http://www.iasb.org.uk>

Lors de sa première réunion, qui s'est tenue à Londres du 18 au 20 avril 2001, l'IASB a annoncé que les normes comptables internationales qu'il émettrait à l'avenir ne porteront plus le nom de normes IAS mais celui de normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Aussi, les normes numérotées de 1 à 41 existant au premier avril 2001, date d'entrée en fonction de l'IASB, conservent leur nomenclature IAS. La prochaine norme émise portera l'intitulé IFRS 1 et non pas «norme IAS 42». Ce changement de terminologie témoigne de la volonté de l'IASB d'étendre son action à l'information financière en général et pas seulement au processus de normalisation comptable.

Les normes comptables internationales existantes ont contribué à l'amélioration et à l'harmonisation de l'information financière au niveau international. La Commission européenne s'est elle-même prononcée en faveur de la promotion de l'utilisation du référentiel comptable de l'IASB au sein de l'Union européenne. Dans sa communication du 13 juin 2000 sur la stratégie en matière d'information financière<sup>(1)</sup>, la Commission européenne recommande en effet d'adopter les normes comptables internationales pour les comptes consolidés des sociétés cotées d'ici 2005. De même, elle a émis, au courant de l'année 2000, une proposition de règlement sur l'application des normes comptables internationales<sup>(2)</sup>.

Le siège de l'IASB est situé à Londres: 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom; tél. +44 (0) 20 7246 6410; fax. +44 (0) 20 7246 6411; e-mail: [iasb@iasb.org.uk](mailto:iasb@iasb.org.uk)

Les activités de l'IASB sont reprises au chapitre II Réglementation comptable de la première partie du présent rapport.

(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.

(2) Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, «Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur l'application des normes comptables internationales», COM (2001) 80 final, 13 février 2001.

#### 4. FEDERATION DES EXPERTS-COMPTABLES EUROPEENS (FEE)

---

Cette année également, l'Institut a été très actif au sein de la FEE et de 12 groupes de travail dans lesquels il est représenté. Il est important de souligner également qu'un membre de l'IRE le représente au conseil de la FEE.

Le rapport annuel de la FEE sera disponible sur le site de la FEE à l'adresse [www.fee.be](http://www.fee.be) dans la section «newsletters and reports».

Les différents groupes de travail auxquels l'Institut participe ainsi que le nom des confrères qui y siègent sont repris ci-après.

---

GROUPES DE TRAVAIL	REPRESENTANTS I.R.E.
FEE Council	FIVEZ P.
FEE Ethics	VERMOESEN R., effectif CATS J.F., suppléant
FEE Accounting	VAN OOSTVELDT K.
FEE Banks	VERHAEGEN F.
FEE Insurance	VANDER STICHELEN R.
FEE Liberalisation	FIVEZ P., SZAFRAN D.
FEE Public Sector Committee	CHRISTIAENS J.
FEE Auditing	FIVEZ P., SZAFRAN D.
FEE Environment	HELLEBAUT E., COSTA O.
FEE SME	DE GRAND RY B., CHICHAH C.
FEE Education	VAN IMPE P.
FEE Management	VAN IMPE P.
FEE Tax	DE WOLF M.

---

## 5. COMMITTEE ON AUDITING DE LA COMMISSION EUROPEENNE

---

Le Comité chargé de la question du contrôle légal des comptes (*Committee on Auditing*) de la Commission européenne s'est réuni à deux reprises en 2001. Siègent au sein de ce comité notamment les représentants des Gouvernements des Etats membres et de représentants de la profession. Le Conseil Supérieur des Professions économiques et l'IRE font partie de la délégation belge, dirigée par le représentant du Ministre de l'Economie.

Lors de ses réunions, le *Committee on Auditing* a consacré ses travaux notamment aux matières suivantes:

- indépendance des contrôleurs légaux des comptes
- responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes dans l'Union européenne
- normes d'audit
- rapports de révision et modernisation des directives comptables
- apports en nature

A la suite de ces travaux, la Commission européenne a prévu d'adopter en 2002 le projet recommandation européenne sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Fin 2001, la Commission européenne poursuivait la traduction du projet de recommandation. Une description détaillée des dispositions du projet de recommandation européenne est reprise dans l'avis du Conseil du 7 décembre 2001 en matière d'indépendance repris en annexe au présent rapport annuel.

Le *Committee on Auditing* poursuivra en 2002 ses travaux consacrés à l'harmonisation des normes de révision au sein de l'Union européenne. Dans ce contexte, le *Committee on Auditing* suit avec intérêt les évolutions internationales. L'assemblée générale de l'IFAC de novembre 2001 a en effet approuvé une réforme de l'ex-IAPC (*International Auditing Practice Committee*), actuellement l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), qui prépare les normes d'audit internationales (ISA).

## 6. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS-COMPTABLES FRANCOPHONES (FIDEF)

---

La Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF), créée en 1981, est une structure d'échanges et de coopérations entre les organisations professionnelles des différents pays suivants: Belgique, Bénin, Canada, Cameroun, Côte d'Ivoire, France, Gabon, Guinée, Liban, Madagascar, Maroc, Mali, Mauritanie, République Démocratique du Congo, Sénégal, Syrie, Tunisie et, nouvellement, l'Albanie et la Roumanie.

La FIDEF compte actuellement 24 membres répartis dans les 21 pays précités. L'IRE est représenté par M. M. DE WOLF au sein de la FIDEF.

La FIDEF poursuit l'objectif de développer et d'harmoniser efficacement l'éthique et l'activité des professionnels des organisations membres afin d'assurer la prestation de services de haute qualité. Communauté linguistique, la FIDEF réalise également ses activités dans le but d'affirmer et de promouvoir la culture comptable et financière francophone.

La FIDEF remplit ces objectifs dans le cadre de nouveaux statuts détaillés sur le site de la FIDEF: <http://www.fidef.org>

La FIDEF participe également aux travaux de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en tant qu'affiliée et aux activités de l'Organisation des Nations Unies en tant qu'observateur du groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité.

Les principales décisions prises par la FIDEF au courant de l'année 2001 ont porté sur les éléments suivants:

- les nouvelles adhésions, notamment celle de l'Albanie et de la Roumanie;
- l'approbation par l'Assemblée générale des nouveaux statuts et du nouveau règlement intérieur de la FIDEF;
- la politique de communication de la FIDEF, visant la mise en place du site internet de la FIDEF (<http://www.fidef.org>) et la publication d'un bulletin d'information faisant le point, deux fois par an, sur l'activité de la FIDEF et sur celle de ses membres;
- la politique de formation de la FIDEF, visant à organiser des séminaires portant notamment sur les normes internationales de comptabilité et les normes internationales d'audit;

- la création de groupes techniques portant notamment sur l'éthique et la déontologie de la profession et sur la francophonie économique;
- la révision du système de cotisation afin de fixer de nouveaux taux et de définir de nouvelles modalités de recouvrement;
- le programme d'action pour 2001-2002, qui prévoit notamment de soumettre à l'examen du Conseil d'administration de la FIDEF du 28 février au 3 mars 2002 le thème de la responsabilité du commissaire aux comptes.

## 7. GROUPE DE LIAISON BELGO-NEERLANDAIS

*Délégation de l'IRE:* MM. D. SMETS (président de la délégation depuis le 1<sup>er</sup> juin 2001), H. VAN IMPE (président de la délégation jusqu'au 1<sup>er</sup> juin 2001), R. ADRIAENSSENS, L.H. JOOS, J. VANDERHOEGHT et E. VAN MEENSEL.

Le groupe de liaison belgo-néerlandais comprend des délégations du NIVRA (Institut néerlandais des experts-comptables), du NOvAA, de l'IEC et de l'IRE.

Les principales activités des réunions du groupe de liaison belgo-néerlandais portent tout particulièrement sur l'échange informel de données en rapport avec la profession dans les deux pays.

L'année dernière, le groupe de liaison s'est réuni – comme de coutume – à deux reprises. Lors de la première réunion, qui s'est tenue le 27 mars 2001, M. A. BERT (IEC) a assumé la présidence du groupe de liaison. La deuxième réunion s'est tenue le 9 octobre 2001.

Le groupe de liaison s'est notamment penché sur les diplômes requis pour accéder à la profession dans les différentes organisations professionnelles des deux pays, sur la nouvelle législation néerlandaise relative à l'impôt sur le revenu, sur l'évaluation de la législation concernant la profession comptable aux Pays-Bas ainsi que sur le projet de loi *corporate governance* en Belgique.

Lors de la modification de la législation concernant la profession comptable en 1993, une disposition d'évaluation a été incorporée dans la loi néerlandaise. Cette disposition oblige le Ministre des affaires économiques à évaluer, tous les six ans, la loi sur les registeraccountants inscrits au registre du NIVRA ainsi que la Loi sur accountants-administratieconsultenten, et à rendre compte de cette évaluation auprès de la Chambre des députés. L'étude externe sur le fonctionnement de la législation concernant la profession comptable, réalisée par le bureau Berenschot, a été transmise à la Chambre des députés en octobre 2000.

Après la publication de la position du cabinet du ministère des affaires économiques en rapport avec l'évaluation de la législation concernant la profession comptable, les deux organisations professionnelles néerlandaises ont dû se mettre d'accord sur les propositions communes de réglementation de la profession.

Le NIVRA est d'avis qu'il faut garantir au maximum la qualité de l'exercice de la profession par le biais, d'une part, d'une réglementation scrupuleuse de la profession dans les domaines de la formation et de l'indépendance et, d'autre part, de la mise en œuvre d'un système de contrôle externe associé à cette réglementation. A cet égard, le groupe de liaison espère que les directives européennes en matière d'indépendance pourront rapidement entrer en vigueur.

## 8. TRANSPARENCY INTERNATIONAL

---

*Transparency International* est une ONG de droit allemand créée en 1993 pour lutter contre la corruption dans les transactions internationales. Son but n'est pas de poursuivre ou dénoncer mais de dégager les leçons du passé pour éviter le renouvellement des erreurs et proposer des dispositifs appropriés. Elle dispose du soutien financier des grandes organisations internationales, des agences publiques de développement, de diverses fondations civiques, d'associations professionnelles et d'entreprises, ainsi qu'une reconnaissance par l'IFAC.

Les travaux sont conduits ou relayés par 75 «chapitres nationaux».

L'adresse de la représentation en Belgique est: Transparency International Brussels, 39 Sq. Vergote, 1030 Bruxelles, Tél. 02/735.65.58, Fax 02/732.90.26.

Le Président de l'IRE est membre du conseil d'administration national.

Les moyens d'action reposent principalement sur:

- des démarches appropriées auprès des grandes organisations internationales et des gouvernements; la Banque Mondiale appuie fortement ces initiatives,
- une mission de formation et d'information des journalistes et associations civiques, appuyé par une lettre mensuelle, un rapport annuel détaillé, un manuel d'analyse et d'intervention («The TI Source Book») et une banque de données de 1000 pages (The Companion Book). Une traduction espagnole du «Source Book» existe déjà et on prévoit une traduction française.

Le rapport 2001 contient une enquête portant sur 91 pays classés selon la perception du degré de corruption existante

L'adresse du site de *Transparency International* est: <http://www.transparency.org>

## VI. FORMATION PERMANENTE

### A. COMMISSION FORMATION PERMANENTE

---

#### Composition

*Président:* M. P. VAN IMPE

*Membres:* Mme V. MARICQ

MM. E. VAN DEN BRANDEN, R. VAN ASBROECK, D. SMETS

*Secrétaire:* M. Cl. BALESTRA

#### Missions

Les missions de la Commission consistent à :

- exercer un contrôle sur la qualité des formations (conférenciers, sujets, matériel écrit, ...), tant pour le stage que pour la formation permanente;
- établir un programme annuel adapté qui réponde aux besoins réels;
- garantir un niveau d'innovation et de spécialisation suffisant dans le cadre du programme annuel;
- rechercher les sujets susceptibles d'être améliorés.

#### Compte rendu des activités

Les articles 2, 14 et 18*bis* de la loi du 22 juillet 1953 et l'article 25 du règlement d'ordre intérieur stipulent que le Conseil de l'Institut est chargé du contrôle de la profession, de l'organisation du stage et de la formation des membres.

Les deux premières tâches sont exercées par des Commissions spécifiques. Le Conseil a jugé opportun de réactiver la Commission Formation, qui a toujours pris en charge le troisième volet.

La Commission Formation s'est réunie à quatre reprises, notamment afin d'élaborer le programme de Formation permanente 2002.

Se référant aux directives du Conseil, la Commission s'est principalement efforcée d'axer les séminaires autour de trois idées maîtresses.

Ces deux dernières années, l'introduction des normes IAS a suscité un vif intérêt. Les efforts dans ce domaine seront intensifiés par l'organisation de séminaires spécialisés étalés sur deux ans.

Compte tenu des préoccupations du Conseil en la matière, la Commission Formation a ajouté plusieurs nouveaux sujets au programme de formation. Le conseil insiste notamment sur les aptitudes particulières qui peuvent être utiles au réviseur d'entreprises.

En automne, quelques séances de formation seront organisées sur la communication, les compétences en matière de gestion et les techniques de lecture rapide.

Pour terminer, la Commission Formation a décidé d'adapter le schéma horaire des séminaires. Plusieurs séminaires seront, par exemple, regroupés en deux séances, la première ayant lieu le matin, la seconde l'après-midi. D'autres seront organisés en soirée. Le cycle relatif aux thèmes fiscaux sera déplacé de manière à pouvoir mieux anticiper les éventuelles modifications de la législation.

Dans la mesure du possible, la Commission s'efforcera également de réagir rapidement à l'actualité par l'organisation de séminaires «ad hoc».

La Commission Formation est également chargée de contrôler la qualité des séminaires, y compris – depuis cette année – des séminaires de stage (décision du Conseil du 7 septembre) et en particulier des conférenciers et des syllabi. Par conséquent, la coopération avec la Commission du stage a encore été renforcée.

Le formulaire d'évaluation a été redéfini. Les résultats des enquêtes seront étudiés par la Commission de façon périodique et critique.

Selon l'usage, le programme comprend également deux journées d'étude. En automne 2002, une collaboration sera entreprise avec la Fédération et la Chambre des Notaires afin d'étudier les domaines dans lesquels ces deux professions pourraient coopérer.

Des projets de formation collectifs mis sur pied avec d'autres fédérations professionnelles et organisations sont également envisagés.

## B. FORMATION PERMANENTE POUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES ET LEURS COLLABORATEURS PROFESSIONNELS

---

L'Institut a élaboré en 2001 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 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 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 2001, le programme a été très favorablement accueilli par les membres. Tant le niveau qualitatif que le nombre d'inscriptions sont plus que satisfaisants. En 2001, il a été organisé 72 séminaires (81 en 2000) et deux journées d'études, représentant environ 2.698 participants (comparé à environ 3.225 en 2000). Comme l'année dernière, la participation a été encouragée par un surplus de 6 chèques de formation dont les jeunes réviseurs pouvaient profiter.

En outre, à la suite de la décision de l'assemblée générale qui s'est tenue le 27 avril 2001, 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 2001.

	1997	1998	1999	2000	2001
Nombre de séminaires	118	104	105	81	81
Nombre de participants	3.400	3.500	2.750	3.225	2.698
Participation moyenne	29	34	26	40	37

On peut, à la lecture du tableau, constater qu'en 2001 la participation moyenne est restée relativement comparable à l'année 2000.

Le programme de formation 2001 s'est inspiré de l'internationalisation accrue de la profession. L'Institut est heureux d'organiser, dans le cadre de ce développement, parmi les premiers des formations qui répondent aux besoins du réviseur et de ses collaborateurs.

A l'avenir, l'accent sur l'internationalisation se manifesterait d'ailleurs encore plus 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

### 1. CONTROLE – LA PROFESSION

Le réviseur d'entreprises et le comité d'audit/Corporate governance	D. CAPRASSE C. DENDAUW
De bedrijfsrevisor en het auditcomité/ Corporate governance	M.J. DE SAMBLANX H. VAN PASSEL
Le réviseur dans le secteur public	Ch. VANDEN BOSCH

De revisor in de publieke sector	J. CHRISTIAENS
Le reviseur et le conseil d'entreprise	P. COMHAIRE M. FLAGOTHIER M.-A. VERBEURE
De bedrijfsrevisor en de ondernemingsraad	J. GEYSEN P. VAN GEYT L. VAN HOYWEGHEN
Entreprises en difficultés	D. LEBOUTTE J.P. VINCKE
Ondernemingen in moeilijkheden	L. ACKE H. BRAECKMANS
Actualité des normes d'audit: missions spéciales	J.-M. VINCENT
Updating auditnormen: specifieke opdrachten	G. BATS
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
Actualités des normes d'audit: missions permanentes	J. VANDERNOOT
Updating auditnormen: permanente opdrachten	H. WILMOTS

## 2. DROIT – FISCALITE

Updating fiscaliteit: personenbelasting	J. HAUSTRAETE
Updating fiscaliteit: vennootschapsbelasting	J. VERHOEYE
Le reviseur et le droit des sociétés: aspects particuliers	M. DE WOLF
Actualités en impôts sur les revenus	M. DE WOLF

### 3. EXPERTISE COMPTABLE

Cashflowstatements	Ph. LONGERSTAEY
Instruments financiers: IAS 32 et 39/ Financiële instrumenten: IAS 32 en 39	O. CATTOOR
Leasing: boekhoudkundige verwerking	J.F. VANDEN DRIESSCHE
Entreprises belges: préparation à l'utilisation des normes IAS	E. GOLENVAUX Th. NEDERLANDT D. VAN CUTSEM
Belgische ondernemingen: voorbereiding op gebruik IAS	W. AERTS P. HEMSCHOOTE L. SWOLFS K.M. VAN OOSTVELDT
Introduction aux normes US GAAP/ Inleiding tot de US GAAP-normen	Ph. LONGERSTAEY

### 4. INFORMATIQUE

Systèmes ERP	Ch. VANDENABEELE
ERP-systemen	Ch. VANDENABEELE
Internet: source d'information pour les reviseurs d'entreprises	A. CHAEREELS
Internet: Informatiebron voor de bedrijfsrevisor	A. CHAEREELS
E-Commerce/Webtrust	G. ATAYA I. BOETS D. SZAFRAN
E-Commerce/Webtrust	I. BOETS H. CROSIERS D. SZAFRAN
IT et audit financier/IT en financial audit	D. TIMMERMAN

## CYCLES DE FORMATION

---

### 1. INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

Introduction aux «International Standards on Auditing»	P. FIVEZ
Inleiding tot de «International Standards on Auditing»	P. PAUWELS
La norme ISA 700 et une comparaison entre les normes ISA et les normes et recommandations belges	P. FIVEZ
De ISA 700 en een vergelijking van de ISA met de Belgische normen en aanbevelingen	P. PAUWELS

### 2. 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	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 WYMIERSCH

Financiële analyse van geconsolideerde jaarrekeningen: ratio's en geconsolideerde vermogensstromentabel	Ch. VAN WYMEERSCH
L'audit des comptes consolidés	L. DE MEULEMEESTER
De audit van de geconsolideerde jaarrekening	L. MARTENS T. VAN CLEEF

### 3. 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	G. VANDEWEERD
De resultatenrekening en een aantal speciale topics	H. OPSOMER
Consolidation et présentation des états financiers	V. ETIENNE
Consolidatie en presentatie van de financiële staten	P. VAN DEN EYNDE
Réconciliation des normes IAS avec les directives européennes	C. DENDAUW
Verzoening van de IAS-normen met de Europese richtlijnen	K.M. VAN OOSTVELDT

### 4. LE REVISEUR ET LA FRAUDE

Expertise légale: détection et enquête de fraude	Y. MERLIN
Forensic Auditing: fraudedetectie en fraudeonderzoek	E.J. LAMMERS

Aspects juridiques de la fraude: dispositions pénales et protection de la vie privée et aspects juridiques du blanchiment	J.-E. GODEBILLE Y. MERLIN Ch.-A. VAN OLDENEEL
Juridische aspecten aangaande fraude: strafrechtelijke aandachtspunten en witwassen	P. COOX D. MERCKX
IT et fraude	P. BRUYNINCKX
IT en fraude	P. BRUYNINCKX
Fraude par rapport aux comptes annuels	Y. MERLIN
Verslaggevingsfraude	E.J. LAMMERS

## 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.-M. COUGNON J.P. VINCKE
Fusies en splitsingen	A. CHAERELS J.P. VINCKE

## JOURNEES D'ETUDE

---

### ■ Le 12 octobre 2001:

#### LE NOUVEAU DROIT DES SOCIÉTÉS

Le Code des Sociétés, sa genèse, sa structure et son destin	A. BENOÎT-MOURY K. GEENS
Commentaire sélectif des nouvelles dispositions qui intéressent le reviseur d'entreprises	P.P. BERGER M. DE WOLF
Analyse comparative des anciennes et nouvelles dispositions	A. KILESSÉ
Présentation de la structure de l'AR du 31 janvier 2001 et présentation technique des dispositions prévues par le Code et son arrêté d'exécution sur les comptes annuels	J.P. MAES Y. STEMPNIERWSKY
Table ronde sous la présidence de Panel	H. OLIVIER J.-E. CATS L. ACKE G. BATS J.P. VINCKE

### ■ Le 23 novembre 2001:

#### LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET L'INDEPENDANCE

Exposé sur les conditions de l'indépendance nécessaire pour le contrôle prudentiel et la protection des actionnaires par le Président de la Commission Bancaire et Financière	E. WYMEERSCH M. PICQUEUR
Approche de la FEE par le Président du 'Ethics Working Party'	H. RING

Approche de l'IFAC 'Ethics Committee'	J.-F. CATS
Approche de la Commission européenne et l'approche anglo-saxonne par le Chef d'Unité Information Financière et Droit des Sociétés DG Marché intérieur Commission européenne	K. VAN HULLE
Exposé du Président du Conseil Supérieur des Professions Economiques	J.P. SERVAIS
Analyse comparative SEC - CEE	A. KILESSE
Présidence du panel	L. SWOLFS
Allocution du Ministre des Affaires Economiques	Ch. PICQUÉ

## VII. ETUDES ET PUBLICATIONS

---

### 1. Commissions d'études techniques

- 1.1. Audit et environnement
- 1.2. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand

### 2. Activités du Service d'études

### 3. Publications

- 3.1. Bulletin d'information
- 3.2. Code des sociétés
- 3.3. Actes du Forum 2000
- 3.4. Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne
- 3.5. L'accès à la profession
- 3.6. Le Vademecum du reviseur d'entreprises 2001
- 3.7. Autres projets de publication

## 1. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES

---

### 1.1. Audit et environnement

*Président:* M. L. HELLEBAUT

*Membres:* Mme R. VAN MAELE, MM. T. BUTENEERS, B. DE KLERCK,  
V. DE WULF, D. KROES

*Secrétariat:* M. O. COSTA

Le principal but du groupe de travail est de faire jouer un rôle actif au reviseur d'entreprises sur le plan des problématiques liées à l'environnement telle que les questions relatives à la doctrine comptable, la certification et l'attestation environnementale.

Le groupe de travail «Audit et Environnement» s'est réuni à quatre reprises lors de l'exercice 2001.

De larges travaux ont été consacrés à la mise à jour des notes techniques pour ce qui concerne les déclarations aux organismes FOST-Plus, VAL-I-PAC et BEBAT. Le modèle de 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 étroite collaboration avec les représentants de ces organismes.

A partir de 2002, une nouvelle mission sera confiée au reviseur d'entreprises. Celle-ci concerne la fonction d'attestation pour RECUPEL. RECUPEL est l'instance responsable pour le recyclage des appareils électriques et électroniques en Belgique. Une note technique concernant cette nouvelle attestation sera élaborée par le groupe de travail.

L'autre mission importante du groupe de travail «Audit et Environnement» a été la promotion du Prix 2001 pour le meilleur rapport environnemental 2000. Ce prix récompense le meilleur rapport environnemental élaboré par une entreprise belge et a été organisé pour la quatrième fois consécutive par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le prix environnemental 2001 sera décerné dans le courant du 1<sup>er</sup> semestre 2002.

Le jury était présidé par Monsieur Luc HELLEBAUT, Président du groupe de travail «Audit et Environnement».

Les membres reviseurs d'entreprises étaient Madame Rosita VAN MAELE, Messieurs Theo BUTENEERS, Daniel KROES et Vincent DE WULF.

Le jury était composé de cinq membres extérieurs spécialistes des matières environnementales:

- Madame Marie-Paule KESTEMONT (Professeur UCL);
- Monsieur Aviël VERBRUGGEN, professeur 'Environnement et Économie' à l'UFSIA, Président du STEM (Stichting Technologie En Milieu);
- Monsieur Luc LAVRIJSEN (professeur RUGent);
- Monsieur Jacques WIRTGEN – Directeur de l'Institut royal pour la Gestion durable des Ressources naturelles et la Promotion des Technologies propres (I.R.G.T.)
- Monsieur Karel BUTTIENS (SIDMAR);

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 efficiency* (10)
9. *Verification* (5)

Le jury a décidé de proposer le rapport environnemental du gagnant 2001 pour participer au niveau européen au *European Environmental Reporting Award*.

Deux membres du groupe de travail assistent aux réunions de la FEE relatives à l'environnement.

Le groupe de travail «Audit et Environnement» a pris connaissance de la nouvelle recommandation européenne du 30 mai 2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés et suivra le développement de cette réglementation au niveau belge. L'intention du groupe de travail est de consacrer une étude à ce sujet.

## 1.2. Comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand

*Président:* M. J. CHRISTIAENS

*Membres:* Mmes M.C. DEBROUX-LEDDET, Ch. VANDEN BOSCH, M. PIRET,  
MM. E. CLINCK, L. DELVA, M. JEGERS, F. MAILLARD,  
P. VAN CAUTER

*Secrétariat:* MM. C. VANHEE (collaborateur RUG) et D. SZAFRAN

Dans un premier stade, la commission s'est attachée, en 1999, au cadre comptable général tel qu'il est mis en œuvre dans les entreprises. Ce cadre a été appliqué aux institutions du secteur non-marchand en général en

s'arrêtant aux diverses rubriques des comptes annuels et à la manière de les adapter dans un contexte non-marchand.

En 2000, la Commission a poursuivi cette mission, en mettant l'accent sur les aspects comptables qui constituent un vaste domaine d'action. Comme point de départ, elle a retenu une étude comparative limitée des principales réformes comptables des secteurs non-marchand et public en Belgique au cours de la dernière décennie. C'est sur cette base, et en prenant en compte également des évolutions à l'étranger comme des réformes en cours pour les ASBL, que la Commission a élaboré des propositions générales qui pourraient servir de fil conducteur pour la réforme de la comptabilité des secteurs non-marchands et public. Ces propositions concernent les objectifs de la comptabilité, des aspects de technique comptable, le lien avec la comptabilité budgétaire traditionnelle, le schéma comptable, les règles d'évaluation et la présentation du rapport financier. Pareil fil conducteur s'adresse aux normalisateurs concernés, mais également aux réviseurs d'entreprises de plus en plus confrontés aux réformes dans ce secteur.

II Une recommandation importante porte sur la proposition d'une approche particulière pour le bilan initial pour les institutions existantes dans les secteurs non-marchand et public, confrontées pour la première fois à une comptabilité patrimoniale. L'expérience pratique démontre en effet, que le bilan initial et surtout ses composantes non monétaires est source d'un problème spécifique mais ne se présentant qu'une seule fois.

Dans le concept général proposé par la Commission, les innovations suivantes ont été étudiées:

- une réforme dans le sens d'une comptabilité patrimoniale dépend d'un cadre conceptuel, ce qui veut dire qu'elle dépendra des objectifs poursuivis par la comptabilité;
- la distinction «*proprietary-agency*», alors que l'approche «*proprietary*» est pratiquement la seule à être de mise;
- problématique des réserves, des fonds de réserves;
- adaptation de l'affectation des résultats;
- une extension de la règle d'évaluation «Prise en charge lors du renouvellement» – *renewal accounting*);
- bilan initial à base zéro, plutôt qu'un bilan initial sous le signe de la continuité;

- le méga grand-livre, ou, en d'autres termes, intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité des coûts de revient.

Le deuxième thème principal sur lequel la commission s'est penchée en 2001 concerne les aspects d'audit dans les secteurs public et non-marchand. Sur la base notamment des constats faits à l'étranger, on peut affirmer que l'audit externe se trouve manifestement ici investi d'une mission plus vaste que dans les entreprises où son rôle se confine plutôt à la certification de «l'image fidèle» (audit financier).

## 2. ACTIVITÉS DU SERVICE D'ÉTUDES

---

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 de l'Institut des Reviseurs 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.

Une gestion informatisée de la bibliothèque ainsi que le doublement de la surface des locaux destiné à cette fin, permettent des meilleures conditions de recherche et de travail. Un service de veille documentaire est en train d'être mis en place ainsi qu'un système de gestion centralisé des différents dossiers importants. Un documentaliste a été engagé à temps plein.

Les publications, décrites ci-après, constituent également une des activités principales du Service d'études.

### 3. PUBLICATIONS

---

#### 3.1. Bulletin d'information

En 2001, sept numéros du Bulletin d'Information des réviseurs d'entreprises ont été adressés aux membres, ainsi qu'un numéro hors série: une synthèse du Rapport annuel 2000 de l'IRE.

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. P. ANCIAUX, Président, Mme J. VAN INGELGOM et M. HOSTE, réviseurs d'entreprises, de Mme V. WEETS et de MM. E. VAN MEENSEL, D. SZAFRAN et C. BALESTRA.

#### 3.2. Code des sociétés

Le Conseil a jugé indispensable de mettre à disposition de ses membres un ouvrage reprenant le Code des sociétés, tel que déjà modifié le jour de son entrée en vigueur, ainsi que son arrêté royal d'exécution en un seul tome: il s'agit du Code des sociétés – C. Soc., La Charte, éd. 2002.

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 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 BENOÎT-MOURY et du Professeur Bernard TILLEMAN. Le Conseil remercie également le Professeur Henri OLIVIER, Secrétaire général de la FEE, et M. Jean-Pierre MAES, Président de la Commission des Normes Comptables.

#### 3.3. Actes du 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 et en étroite collaboration avec Mme Catherine DENDAUV, un fascicule repre-

nant une synthèse des travaux consacrés aux normes internationales d'audit (ISA) et aux normes comptables internationales (IAS).

La publication de ces travaux a été réalisée sous la forme de deux numéros de la série *Réflexions et Opinions*:

- *Réflexions et Opinions n°10/2001*

*Actes du forum 2000 du revisorat*

*L'internationalisation de la profession: les normes internationales d'audit*

- *Réflexions et Opinions n°11/2001*

*Actes du forum 2000 du revisorat*

*L'internationalisation de la profession: les normes comptables internationales*

### 3.4. Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne

C'est en coédition avec Standaard Uitgeverij que l'Institut a décidé de distribuer à tous ses membres cet ouvrage, rédigé par un confrère qui l'a structuré en deux parties: la première est académique et décrit tous les aspects théoriques relatifs au contrôle interne en tenant compte des évolutions récentes; la deuxième est un recueil d'articles publiés dans la presse économique.

Il est prévu que les membres reçoivent cet ouvrage de quelque 300 pages début 2002.

### 3.5. L'accès à la profession

Durant l'année 2001, la Commission du stage, en collaboration avec les services de l'Institut, a rédigé un document relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Ce document a fait l'objet d'une publication dans les deux langues en un seul volume.

Il est prévu que le document soit intégralement repris dans l'édition 2001 du *Vademecum*.

Cet ouvrage reprend aussi bien des questions de principe et notamment la jurisprudence de la Commission du stage que des aspects d'organisation pratique.

Il convient de noter que le texte relatif au stage publié dans l'édition 1999 du Vademecum est abrogé et remplacé par ce nouveau document.

### 3.6. Le Vademecum du reviseur d'entreprises 2001

En 2001, une partie très importante des activités du Service d'études a été consacrée à la refonte du Vademecum «déontologie et normes de révision».

Ces travaux ont abouti à une publication doublée d'un support électronique bilingue qui sera distribué aux membres début 2002.

Un premier travail de coordination au niveau législatif a été mené de sorte que la première partie du Vademecum, dans sa nouvelle mouture, contient désormais les textes législatifs et réglementaires coordonnés pouvant être considéré comme le fondement de notre profession.

Cette coordination législative a conduit à retravailler (en plus de l'intégration des rapports annuels 1998, 1999 et 2000) la structure du Vademecum et de modifier toutes les références législatives, afin que le texte puisse refléter l'état actuel de la législation.

De plus cette édition est doublée d'un Cd-rom bilingue contenant en plus des textes repris dans le folio, des hyperliens législatifs, un logiciel de recherche performant et des extraits choisis des rapports annuels 98/99/2000.

Toutefois, la décision a été prise de ne pas publier dans l'édition de 2001 la partie concernant les avis du Conseil en matière de droit des sociétés qui représente environ 130 pages. Cette partie demande une refonte complète qui ne pourra pas être achevée à ce stade.

### 3.7. Autres projets de publication

L'IRE, en collaboration avec l'Institut Canadien des Comptables Agréés et l'Ordre des Experts Comptables (France) avait publié en 1994 le Diction-

naire de la comptabilité et de la gestion financière, sous la direction du Professeur Louis MÉNARD.

L'IRE, avec la collaboration du Professeur Henri OLIVIER, Secrétaire général de la FEE, et du Professeur Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique au Conseil Supérieur des Professions économiques, prépare la mise à jour de la nouvelle édition prévue en 2004.

Dans le courant de l'année 2002 sont attendues notamment les publications suivantes:

- une étude sur l'évaluation des entreprises et la cession forcée d'actions
- un recueil reprenant diverses questions actuelles de droit comptable
- une étude sur l'audit et la comptabilité dans le secteur non marchand
- les attentes des utilisateurs de l'information financière concernant la mission des réviseurs d'entreprises
- une étude concernant les règles déontologiques et la jurisprudence disciplinaire de l'Institut.



# III

3<sup>ème</sup> partie

ANNEXES

## ANNEXES

1. Avis du Conseil du 7 décembre 2001 sur l'avancé de l'adoption d'un d'arrêté royal pris en exécution de l'article 133 du Code de Commerce des sociétés
2. Amendment to section 8 of the IFAC Code of Ethics (International Code of Ethics for publication by the IFAC Board in November 2001)
3. Normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports (texte approuvé par le Conseil de l'IFAC le 7 décembre 2001)

AVIS DU CONSEIL DU 7 DECEMBRE 2001 SUR  
L'AVANT-PROJET D'ARRETE ROYAL PRIS EN EXECUTION  
DE L'ARTICLE 133 DU CODE DES SOCIETES

AVIS DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS  
D'ENTREPRISES DU 7 DÉCEMBRE 2001  
SUR L'AVANT-PROJET D'ARRETE ROYAL PRIS EN EXECUTION  
DE L'ARTICLE 133 DU CODE DES SOCIETES,  
COMMUNIQUÉ LE 10 OCTOBRE 2001

Vu l'article 133 du Code des sociétés,

Vu l'article 3 du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001,

Vu la lettre du 10 octobre 2001 adressée au Président de l'IRE par MM. les Chefs de Cabinet, H. DINEUR et L. DECLERCQ, respectivement, Chef de Cabinet du Ministre de l'Economie et Chef de Cabinet du Ministre de la Justice,

Vu l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 133 du Code des sociétés et du projet de Rapport au Roi, communiqués en annexe au courrier du 10 octobre 2001 précité,

Le Conseil de l'IRE a émis l'avis suivant, daté du 7 décembre 2001

## TABLE DES MATIÈRES

### Synthèse

1. Introduction
2. Contexte internationale
  - a. FEE
  - b. IFAC
  - c. SEC
  - d. Commission européenne
3. Contexte belge
  - a. Législation et réglementation belges
  - b. Art. 133 du code des sociétés, tel que modifié par le projet de loi 1211 du 23 avril 2001
4. Considérations sur l'avant-projet d'AR et de Rapport au Roi
  - a. Considérations générales
  - b. Rapport au Roi
  - c. AR



### III

## SYNTHÈSE

Le Conseil de l'IRE rappelle que la profession est fondamentalement attachée au principe de l'indépendance du commissaire tant pour les mandats exercés auprès des sociétés cotées que non cotées. Ce principe fait l'objet de nombreux contrôles par les instances de l'IRE et par les organes disciplinaires mis en place par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Le Conseil de l'IRE est favorable à une précision des règles en matière d'indépendance du commissaire, dans la mesure où ces règles sont harmonisées avec les règles européennes, sur la base du projet de recommandation européenne en la matière. Ce souci d'harmonisation est poursuivi par la Commission européenne, non seulement sur le plan comptable (normes comptables internationales IAS) mais également sur le plan du contrôle, en particulier en matière de normes d'audit et d'éthique, en ce compris le contrôle de qualité et l'indépendance du commissaire. Cette harmonisation participe à la stratégie de la Commission européenne visant à mettre en œuvre un Marché financier au sein de l'Union européenne.

Le projet de recommandation européenne sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne contient des *principes fondamentaux*. L'avant-projet d'arrêté royal communiqué le 10 octobre 2001 n'est pas en contradiction avec le projet de recommandation mais il va plus loin que le texte européen. D'une part, l'avant-projet d'arrêté royal contient une liste de prestations incompatibles avec l'indépendance; ces prestations sont donc interdites. Le projet de recommandation européenne contient par contre une énumération de prestations qui suscitent un risque d'atteinte à l'indépendance, mais qui ne sont pas automatiquement interdites. D'autre part, l'avant-projet d'arrêté royal ne contient pas de distinction selon que la société auditée soit ou non une entité présentant un intérêt public (notamment les sociétés cotées en bourse, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances, les entreprises d'investissement et les OPCVM). Le projet de recommandation européenne contient des nuances selon que les services non audités sont prestés ou non en faveur d'une entité présentant un intérêt public. Sur ce plan, l'avant-projet d'arrêté royal est donc plus contraignant que le projet de recommandation, sans le contredire, puisqu'il étend à toutes les sociétés auditées les règles qui, dans le projet de recommandation européenne, ne s'appliquent qu'à certaines sociétés auditées.

Dans ce contexte, le Conseil se réjouit de l'initiative prise par le Gouvernement et émet un avis favorable sur l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 133 du Code des sociétés (tel que modifié par l'article 3 du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001), qui lui a été communiqué le 10 octobre 2001 au nom du Ministre de l'Economie et du Ministre de la Justice.

Après une analyse des développements au niveau international, européen et en Belgique, le Conseil de l'IRE souhaite également formuler des suggestions de forme ou de contenu qui, à son estime, sont susceptibles d'améliorer l'avant-projet d'arrêté royal, tout en conservant l'esprit de l'avant-projet qui est en conformité avec l'avant-projet de recommandation européenne.

## 1. INTRODUCTION

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises tient à saluer l'initiative législative qui poursuit l'objectif d'une meilleure organisation et gestion des entreprises en Belgique. Le Conseil a pris connaissance des différentes dispositions du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001, notamment concernant le statut des administrateurs, la composition et le fonctionnement du conseil d'administration et du comité de direction ainsi que l'indépendance du commissaire.

Le présent avis concerne l'avant-projet d'arrêté royal en matière d'indépendance du commissaire qui a vocation à être adopté en exécution de l'article 133 du Code des sociétés tel que modifié par l'article 3 du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001.

Le Conseil souhaite rappeler que la profession de réviseur d'entreprises est extrêmement attachée au principe de l'indépendance, reconnu internationalement, et qui constitue un des piliers de la fonction de réviseur d'entreprises. Les organes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) sont particulièrement attentifs au respect des règles d'indépendance par ses membres.



Afin d'adopter le présent avis en matière d'indépendance, le Conseil de l'Institut a examiné les évolutions récentes 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.

Deux approches ont été développées en ce qui concerne l'établissement des règles en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes: une approche conceptuelle (*framework*) et une approche consistant à énumérer les situations spécifiques (*cook-book*). L'approche conceptuelle avait été développée par la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE) dans son étude «Common Core of principles» de 1998. La plupart des textes récents au niveau international et européen combinent ces deux approches, d'une part, en rappelant les principes relatifs à l'indépendance et, d'autre part, en énumérant des situations spécifiques qui illustrent l'application de ces principes. Cette double approche se retrouve notamment dans le projet de recommandation européenne en préparation en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes.

Il convient d'examiner en premier lieu les principes dégagés par la FEE et l'IFAC au niveau des organisations professionnelles européenne et internationale, et d'examiner les règles adoptées par le régulateur des marchés de valeurs mobilières aux États-Unis, la SEC, et par la Commission européenne dans son projet de recommandation sur l'indépendance.

## 2. CONTEXTE INTERNATIONAL

### 2.1. 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<sup>(1)</sup> (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 vous lui permettent de mieux comprendre les affaires de son client et sont susceptibles d'améliorer sa mission d'audit.»*<sup>(2)</sup>

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

### 2.2. Comité éthique de l'IFAC

L'IRE est membre de l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Le Comité éthique de l'IFAC a émis un premier projet de modification de son Code éthique sur l'indépendance en juin 2000 et un second en avril 2001. Ces projets ont été soumis à une très large consultation internationale.

(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) FEE, *Ibidem*, p. 42.

Le Conseil de l'IFAC, réuni les 12 et 13 novembre 2001 a approuvé les adaptations à son Code éthique en matière d'indépendance. Il est prévu que la nouvelle version du Code éthique soit publiée avant fin 2001.

Le Conseil de l'IRE constate que le Comité éthique de l'IFAC, s'inspirant en partie des règles de la SEC, 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.

### 2.3. *Securities and Exchange Commission* (Etats-Unis)

Le régulateur américain des marchés de valeurs mobilières, la *Securities and Exchange Commission* (Etats-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 Etats-Unis<sup>(1)</sup>. Ces règles, disponibles sur le site internet de la SEC, sont en vigueur depuis le 5 février 2001, sous réserve de dispositions transitoires<sup>(2)</sup>. 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 publique<sup>(3)</sup>. 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 son propre travail;
- exerce les fonctions de directeur ou d'employé dans la société auditée; ou
- agit en se faisant l'avocat de la société auditée.

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

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

(3) 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#aaj>

Les nouvelles règles concernent les éléments suivants:

- a) les relations financières
- b) les relations d'emploi
- c) les relations d'affaires
- d) le principe général de l'indépendance de l'auditeur
- e) les services non audit

La SEC identifie les conditions dans lesquelles neuf services non audit sont 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:

- 1) *Tenue de la comptabilité et autres services relatifs aux comptes annuels ou aux états financiers de la société auditée*
- 2) *Conception et mise en œuvre des systèmes d'information financière*
- 3) *Prestations relatives à des évaluations*
- 4) *Services actuariels*
- 5) *Services d'audit interne*
- 6) *Fonctions de direction*
- 7) *Ressources humaines*
- 8) *Services d'intermédiation financière*
- 9) *Services relatifs à une procédure judiciaire*

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) Exceptions

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.

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 l'auditeur employé à temps plein si ce pourcentage dépasse 50 % du total des heures prestées.

#### 2.4. *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 prépare depuis 1998 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. Le Conseil Supérieur des Professions économiques et l'IRE font 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 aux principes fondamentaux sur l'indépendance des contrôleurs légaux au sein de l'Union européenne (ci après le «Projet de recommandation»<sup>(1)</sup>). Ce Projet de recommandation est disponible sur le site internet de la Commission européenne<sup>(2)</sup>, dans sa version du 15 décembre 2000. Les versions ultérieures, dont la dernière communiquée en septembre 2001, sont très similaires à cette version du 15 décembre 2000. La dernière version devrait constituer la version pratiquement définitive qui sera soumise aux Commissaires européens.

La Commission européenne a prévu d'adopter la recommandation avant la fin de l'année 2001, c'est-à-dire sous la Présidence belge de l'Union européenne, ou au plus tard début 2002. La recommandation prévoit une série de dispositions, dont il convient de mentionner certains exemples.

Le projet de recommandation contient des règles d'indépendance applicables à l'auditeur et à ceux qui sont en mesure d'influencer les résultats du contrôle légal des comptes.

(1) Commission européenne, DG Marché Intérieur - Marchés financiers, «*Consultative Paper on Statutory Auditors' 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](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/independence_en.pdf)

#### 2.4.1. Composition de l'actionariat des sociétés de réviseurs

L'article 8, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises précise que l'actionariat 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.

Le projet de recommandation 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.

#### 2.4.2. Risques d'atteinte à l'indépendance (*unacceptable/acceptable level of risk*)<sup>(1)</sup>

Le Projet de recommandation fait la distinction entre les risques d'atteinte à l'indépendance de l'auditeur, selon leur caractère acceptable et inacceptable (point B.3, du projet de recommandation).

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 d'intérêts financiers entre l'auditeur et la société auditée.
- Les risques liés à la difficulté de maintenir l'objectivité, 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 projet de recommandation définit le champ d'application des personnes soumises à l'analyse de risques, notamment:

- 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.

(1) Dans le point 4, le mot «auditeurs» désigne, en Belgique, le «commissaire» et le mot «société auditée» désigne la société dont les comptes annuels sont vérifiés par le commissaire.

Le Projet de recommandation énonce certaines lignes directrices et solutions permettant d'apprécier si une atteinte est significative.

#### 2.4.3. *Contrat d'emploi entre un ancien auditeur et la société auditée (pas de cooling-off period)*

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 Projet de recommandation).

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 Projet de recommandation du *Comité 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 conclus antérieurement et qui ne peuvent plus être remis en cause; et
  - l'ancien auditeur ne participe plus aux activités professionnelles du cabinet d'audit.

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

#### 2.4.4. *Prestations de services non-audit*

##### a) *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<sup>(1)</sup> 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).

(1) J.O.C.E, C321, 28 octobre 1996

Le Projet de recommandation autorise également les prestations de services non-audit moyennant certaines conditions (point C.7. du Projet de recommandation).

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 Projet de recommandation 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:

1. l'associé, le collaborateur ou l'organisation à laquelle appartient l'auditeur d'une société et qui présente des services (d'audit ou non) pour cette société ne peuvent pas participer au processus décisionnel de cette société;
2. 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 Projet de recommandation contient des indications précises, accompagnées d'exemples de mesures de sauvegarde, notamment:

1. mettre en place des procédures pour réduire le risque qu'un auditeur contrôle son propre travail, après avoir réparti les responsabilités et les compétences;
2. 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.

#### b) *Services non-audit spécifiques*

Outre les principes généraux applicables en matière d'indépendance du commissaire, le projet de recommandation européenne prévoit des dispositions spécifiques relatives à l'incompatibilité de l'indépendance du commissaire, dans les conditions qu'il détermine, avec les prestations concernant les éléments suivants, qui seront examinés ci-dessous:

1. prise de décision;
2. établissement des comptes annuels et tenue de la comptabilité;
3. élaboration et mise en œuvre de manière déterminante des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;
4. réalisation des évaluations d'actifs de la société contrôlée au cas où les actifs évalués constituent un élément important des comptes annuels et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité;
5. fonction d'audit interne en relation avec les systèmes de contrôle comptable interne de la société contrôlée;
6. représentation de la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres, au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels;
7. réalisation du recrutement de personnes chargées de fonction de direction générale, financière ou administrative de la société contrôlée, en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire.

Concernant le champ d'application, il conviendrait que ces incompatibilités ne s'appliquent qu'aux services prestés en faveur de la société auditée, et le cas échéant en faveur de sociétés filiales de la société auditée en Belgique (au lieu de toutes les sociétés du

groupe dans le monde), comme le prévoit l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal qui introduit un § 5 à l'article 184 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Concernant les prestations relatives à des conseils fiscaux, la SEC autorise – et même recommande – que celles-ci soient effectuées par le contrôleur légal des comptes aux Etats-Unis. Le projet de recommandation européenne l'autorise également, à condition que ceci n'implique pas d'autres prestations déjà interdites, tel que la prise de décision ou la représentation en justice.

Il convient également d'avoir égard à l'article 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Lors des discussions parlementaires, le rôle du réviseur d'entreprises en matière comptable et fiscale a été précisé en ce sens qu'un réviseur d'entreprises peut donner des conseils fiscaux aux entreprises. Par contre, il ne peut pas porter ni faire usage du titre de conseil fiscal. Pour les sociétés dont il exerce le mandat de commissaire, le réviseur doit s'assurer que cette activité de conseil ne met pas en cause son indépendance.

Il est utile d'examiner les prestations mentionnées dans le projet de recommandation européenne. A propos de certaines prestations, le projet de recommandation contient des nuances selon que les prestations sont réalisées en faveur d'une entité présentant un intérêt public. Le projet de recommandation définit ces entités comme celles présentant un intérêt public notable en raison de leur domaine d'activité, de leur taille, de leurs effectifs ou dont le statut juridique fait qu'elles possèdent un large éventail d'actionnaires. Sont cités à titre d'exemple les établissements de crédit, les compagnies d'assurance, les entreprises d'investissement, les OPCVM, les fonds de pension et les sociétés cotées en bourse. Dans les sept prestations mentionnées ci-dessous, le terme «auditeur» désigne, au sens du projet de recommandation européenne, le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou un membre de son réseau.

#### ■ 1. prise de décision

Le projet de recommandation européenne précise qu'une personne susceptible d'influencer les résultats du contrôle légal ne peut pas être membre d'un organe de gestion ou de surveillance (par exemple un comité d'audit) de la société auditée.

#### ■ 2. établissement des comptes annuels et tenue de la comptabilité – incompatibilité totale applicable aux entités présentant un intérêt public

Le projet de recommandation européenne prévoit qu'il existe une menace potentielle d'auto-révision lorsque l'auditeur participe à l'établissement des livres comptables ou des états financiers de la société auditée. L'importance de la menace dépend de l'étendue de la participation de ces personnes au processus d'établissement des comptes et de la mesure dans laquelle l'intérêt public est en jeu.

L'importance de la menace d'auto-révision doit toujours être considérée comme trop élevée pour autoriser une participation au processus d'établissement des comptes, à moins que l'assistance soit uniquement de nature technique ou mécanique ou le conseil donné de caractère purement informatif.

Toutefois, pour les contrôles légaux des entités présentant un intérêt public, la fourniture de toute assistance de ce type qui ne relèverait pas du mandat de contrôle légal apparaîtrait comme augmentant de manière inacceptable les risques pesant sur l'indépendance, et est interdite.

- 3. élaboration et mise en œuvre de manière déterminante des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;

Le projet de recommandation européenne précise que les prestations par un auditeur de services à une société auditée comprenant la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière utilisés pour produire des informations qui s'intègrent dans les états financiers de la société auditée peuvent provoquer l'apparition d'un risque d'auto-révision.

Le risque d'auto-révision est considéré comme trop élevé pour autoriser la prestation de ce type de services par un auditeur, excepté lorsque:

- a. la direction de la société auditée déclare par écrit qu'elle assume la responsabilité de l'entièreté du système de contrôle interne,
- b. l'auditeur a pu s'assurer que la direction de la société auditée ne se fonde pas avant tout sur les données produites par ces systèmes technologiques d'information financière pour évaluer la qualité des systèmes de contrôle interne et d'information financière de l'entreprise,
- c. dans un projet portant sur la mise au point d'un tel système technologique, la conception du système a lieu suivant les spécifications exigées par la direction de la société auditée, et
- d. les services ne correspondent pas à un projet «clé en mains» (c'est-à-dire qui intègre la conception de logiciels, la configuration d'équipements et leur mise en œuvre), à moins que la société auditée ou sa direction ne confirment expressément dans la déclaration écrite requise au point a. qu'ils assument la responsabilité:
  - i. du processus de conception, de mise en œuvre et d'évaluation, y compris de toutes les décisions y afférentes, et
  - ii. de la marche du système, y compris pour ce qui est des données utilisées ou produites par le système.

Ces dispositions ne limitent pas les services qu'un auditeur fournit en liaison avec l'évaluation, la conception et la mise en œuvre des contrôles comptables internes et des contrôles de la gestion du risque, à condition que ces personnes n'agissent pas en tant qu'employé ni n'exercent des fonctions de direction.

Même dans les cas où l'interdiction ne s'applique pas, le contrôleur légal doit évaluer si des sauvegardes complémentaires sont nécessaires pour atténuer tout risque d'auto-révision qui subsisterait. Il doit examiner en particulier si des services comprenant la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière ne devraient pas être exclusivement fournis par une équipe d'experts composée d'un personnel différent (y compris au niveau de l'associé responsable de la mission) et aux domaines d'intervention distincts de ceux de l'équipe chargée de la mission.

- 4. réalisation des évaluations d'actifs de la société contrôlée au cas où les actifs évalués constituent un élément important des comptes annuels et où l'évaluation contient en outre un degré important de subjectivité;

Le projet de recommandation européenne précise qu'il existe une menace d'auto-révision chaque fois qu'un auditeur fournit à la société auditée des services d'évaluation qui supposent l'élaboration d'évaluations pour des éléments qui seront incorporés dans les états financiers de la société auditée.

La menace d'auto-révision est considérée comme trop importante pour que la prestation de services d'évaluation soit autorisée dans les cas où elle suppose l'évaluation de montants qui ont une importance significative au regard des états financiers, ou lorsque l'évaluation comporte un degré substantiel de subjectivité du fait des caractéristiques inhérentes au poste concerné.

Dans les cas où l'interdiction mentionnée ci-dessus ne s'applique pas, le contrôleur légal doit déterminer si des sauvegardes supplémentaires sont nécessaires pour atténuer tout risque d'auto-révision qui subsisterait, et en particulier s'il y a lieu que le service d'évaluation soit exclusivement fourni par une équipe d'experts composée d'un personnel différent (y compris au niveau de l'associé responsable de la mission) et aux domaines d'intervention distincts de ceux de l'équipe chargée de la mission.

- 5. fonction d'audit interne en relation avec les systèmes de contrôle comptable interne de la société contrôlée;

Le projet de recommandation européenne prévoit qu'une menace d'auto-révision peut apparaître, dans certaines circonstances, lorsque l'auditeur fournit des services d'audit interne à une société auditée.

Pour atténuer ce risque d'auto-révision lorsqu'il participe aux travaux d'audit interne d'une société auditée, le contrôleur légal doit:

- a. veiller à ce que les dirigeants ou l'organe de surveillance de la société auditée restent à tout moment responsables
  - de la fonction global d'audit interne (c'est-à-dire de la mise en œuvre et du maintien des contrôles internes, y compris des contrôles et procédures quotidiens relatifs à l'autorisation, l'exécution et l'enregistrement des opérations comptables);
  - de la détermination de la portée, du risque et de la fréquence des procédures d'audit interne à réaliser; et
  - de l'appréciation des résultats et des recommandations issues de l'audit interne ou formulées au cours du contrôle légal, ainsi que des décisions prises sur leurs bases. Si le contrôleur légal n'est pas convaincu que ce soit le cas, l'auditeur ne doit pas participer à l'audit interne de la société auditée.
- b. Refuser d'accepter les résultats des procédures d'audit interne à des fins de contrôle légal sans une révision adéquate, y compris sous forme d'un réexamen postérieur des travaux de contrôle légal concernés par un associé d'audit n'ayant participé ni au contrôle légal, ni à la mission d'audit interne.



- 6. représentation de la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres, au cas où l'issue de ces litiges peut avoir un impact important sur les comptes annuels;

Le projet de recommandation européenne prévoit qu'une menace liée à la représentation apparaît chaque fois qu'un auditeur intervient pour le compte de la société auditée dans la résolution d'un conflit ou d'un litige. Une menace liée à l'auto-révision peut également apparaître si les services rendus incluent une estimation des chances de la société auditée dans la résolution du litige, affectant de la sorte les montants à inscrire dans les états financiers.

Les menaces liées à la représentation et à l'auto-révision sont considérées comme trop importantes pour autoriser un auditeur à intervenir pour le compte d'une société auditée dans la résolution d'un litige portant sur des éléments qui, pris dans leur ensemble, ont une chance raisonnable d'avoir un impact substantiel sur les états financiers de la société auditée, et impliquant un degré significatif de subjectivité inhérent au cas concerné.

Dans le cas où l'interdiction visée ci-dessus ne s'applique pas, le contrôleur légal doit évaluer si des sauvegardes supplémentaires sont nécessaires pour atténuer la menace liée à la représentation qui subsisterait. Il peut notamment envisager de recourir à un membre du personnel (y compris au niveau de l'associé responsable de la mission) qui ne soit pas lié à l'équipe chargée de la mission et dont les tâches soient différentes.

- 7. réalisation du recrutement de personnes chargées de fonction de direction générale, financière ou administrative de la société contrôlée, en ce compris celles exerçant ces fonctions à titre temporaire – règle spécifique applicable aux entités présentant un intérêt public

Le projet de recommandation européenne prévoit également que lorsqu'un auditeur est impliqué dans le recrutement d'un dirigeant ou d'un cadre de haut niveau pour le compte de la société auditée, plusieurs types de menaces pour l'indépendance peuvent apparaître, qui sont liées par exemple à l'intérêt personnel, à la confiance ou à l'intimidation.

Avant d'accepter une telle mission, le contrôleur légal doit évaluer les menaces présentes et futures pour son indépendance qui pourraient résulter de sa participation au recrutement de dirigeants ou de cadres de haut niveau, puis réfléchir aux mesures de sauvegarde qui permettraient d'atténuer de telles menaces.

Lorsque le recrutement concerne des cadres financiers et administratifs de haut niveau, la menace pesant sur l'indépendance du contrôleur légal est encore accrue, de sorte qu'il doit prendre en considération le fait qu'il peut y avoir des circonstances où la simple fourniture d'une liste de candidats potentiels peut induire un risque inacceptable pour son indépendance.

En cas de contrôle légal d'entités présentant un intérêt public (par exemple des sociétés cotées en bourse), ce risque est jugé trop élevé pour autoriser la fourniture d'une telle liste.

Dans tous les cas, la décision quant au choix de la personne à recruter doit toujours être prise par la société auditée.

#### 2.4.5. Honoraires liés aux services non-audit

Le Projet de recommandation 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 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.).

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

Le Projet de recommandation prévoit en outre une obligation de déclarer «publiquement et de façon appropriée»<sup>(1)</sup> 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 Projet de recommandation). Il s'agit d'une obligation destinée à renforcer la transparence.

#### 2.5. 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 dans la profession, l'efficacité des marchés de capitaux et, partant, l'efficacité des audits<sup>(2)</sup>.

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.

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.

(1) Traduction libre du Projet de recommandation, point 8.4.

(2) POB, *Panel on Audit Effectiveness Release 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](http://www.pobauditpanel.org).

### 3. CONTEXTE BELGE

#### 3.1. Législation et réglementation belges

Les règles déontologiques, en particulier relatives à l'indépendance, sont fixées par la loi, l'A.R. du 10 janvier 1994, les normes professionnelles et les avis du Conseil. Citons notamment les articles 133 et suivants du Code des sociétés, qui prévoient que le commissaire ne peut accepter aucune autre mission incompatible avec l'indépendance.

Etant donné sa fonction publique, le commissaire doit toujours être impartial et indépendant.

À ce principe général, ont été ajoutées entre autres les dispositions légales et réglementaires suivantes:

- liens familiaux: le réviseur ne peut effectuer des missions légales s'il existe des liens familiaux trop étroits;
- liens financiers: le réviseur ne peut avoir des liens financiers avec l'entreprise contrôlée (actions, prêts, etc.);
- participation à la gestion et au management: le réviseur ne peut d'aucune façon y participer ou prendre des décisions pour l'entreprise contrôlée;
- incompatibilités: le réviseur ne peut exercer des activités commerciales ou la fonction d'administrateur de quelque société commerciale, ni travailler sous contrat de travail (sauf auprès d'un autre réviseur).

Ce qui est valable pour le réviseur, vaut en principe également pour ses associés, collaborateurs et autres personnes avec lesquelles il collabore.

Si le réviseur fournit, en tant que commissaire, d'autres services à l'entreprise contrôlée ou si d'autres personnes avec lesquelles il a un lien de collaboration le font, lesdites prestations et les honoraires y référant doivent être mentionnés dans le rapport de gestion du conseil d'administration, conformément à l'article 134 du Code des sociétés.

Le Conseil de l'Institut, le Conseil Supérieur des Professions économiques et le Procureur général peuvent introduire une procédure disciplinaire contre un réviseur pour non-respect des normes ou du principe d'indépendance. La procédure est entièrement indépendante de l'Institut.

Les chambres disciplinaires sont présidées par un magistrat. En degré d'appel, la majorité des membres composant la chambre sont des magistrats.

L'IRE publie intégralement, sur une base anonyme, chaque décision disciplinaire lorsque celle-ci devient définitive (après les recours éventuels ou l'expiration des délais de recours). Ces décisions sont publiées dans les rapports annuels de l'IRE, qui sont transmis au Conseil Supérieur des Professions économiques et sont largement diffusés et communiqués à toute personne qui en fait la demande. Les derniers rapports sont également diffusés sur le site internet de l'IRE<sup>(1)</sup>.

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

### 3.2. Art. 133 du Code des sociétés, tel que modifié par le projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001

#### 3.2.1. *Avant-projet de loi du Conseil des Ministres du 22 septembre 2000*

S'inspirant du Rapport du 20 mars 2000 de la Commission Corporate Governance, présidée par le Professeur Paul Degrauwe<sup>(1)</sup>, le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000 avait adopté un avant-projet de loi qui prévoyait l'interdiction pour le commissaire d'accepter ou d'exercer toute fonction, mission ou mandat auprès d'une ancienne société audité avant l'expiration d'un délai de deux ans à dater de la cessation de son mandat de commissaire.

Dans sa version initiale du 22 septembre 2000, soumise à l'avis du Conseil d'Etat, l'avant-projet prévoyait 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.

Le Conseil des Ministres du 22 septembre 2000 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 le Rapport annuel 2000 de l'IRE (pp. 60 à 62).

Il ressort d'une série d'éléments que le Gouvernement ne souhaite pas être plus restrictif que le projet de recommandation sur l'indépendance qui sera adopté par la Commission européenne. Le Ministre de l'Economie et le Ministre des Finances se sont prononcés en ce sens. 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.»<sup>(2)</sup>

(1) [http://www.degrauwe.org/publicaties/corpgov/CG\\_rapport.htm](http://www.degrauwe.org/publicaties/corpgov/CG_rapport.htm)

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

### 3.2.2. *Avis du Conseil d'Etat*

Le Conseil d'Etat a rendu son avis le 17 janvier 2001<sup>(1)</sup>. Cet avis porte sur la version initiale du projet de loi adopté par le Conseil des Ministres le 22 septembre 2000.

Concernant l'article 3 du projet de loi, le Conseil d'Etat a formulé des observations de forme, qui ont été suivies par le Gouvernement dans le projet de loi déposé le 23 avril 2001.

Concernant l'article 4, le Conseil d'Etat a suggéré d'étendre l'obligation de déclaration des prestations dans le rapport du commissaire à celles qui leur incombent en qualité de commissaire qu'eux-mêmes et les personnes visées à l'article 135, al. 3 du Code des sociétés ont fournies à la société contrôlée et aux sociétés liées.

### 3.2.3. *Avis du Conseil Supérieur des Professions économiques*

Le Conseil Supérieur des Professions économiques (ci-après le «Conseil Supérieur») a émis un important avis en février 2001 sur l'avant-projet de loi précité du 22 septembre 2000.

Concernant la période de viduité (*cooling-off period*), le projet de loi prévoit que le commissaire ne peut accepter aucun mandat ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé commissaire, dans les deux ans qui suivent la cessation de son mandat. A ce propos, le Conseil Supérieur est d'avis que la notion de «fonction» devrait être précisée: «Le Conseil recommande à cet égard de compléter les termes «toute autre fonction» (repris dans l'avant-projet de loi) par les termes «de nature équivalente»<sup>(2)</sup>.

Concernant les règles en matière d'incompatibilité, la majorité des membres du Conseil Supérieur estiment qu'«au regard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient en effet d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions, autres que celles conférées par la loi au commissaire. Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et international mouvant.» (page 3 de l'avis).

Le Conseil Supérieur insiste également sur la nécessité de veiller au respect des dispositions du projet de loi au travers des instances de surveillance et de contrôle, notamment disciplinaires.

A cet égard, la Commission européenne a émis en novembre 2000 une recommandation<sup>(3)</sup> tendant à harmoniser les systèmes de contrôle de qualité au sein de l'Union européenne. La Belgique est en avance sur plusieurs pays européens, dans la mesure où l'Institut a mis en place un système de contrôle confraternel depuis 1984. Le Conseil de l'IRE a décidé cette année d'adapter les quelques points nécessaires dans son contrôle de qualité, dans l'objectif de parvenir à une harmonisation conformément à cette recommandation européenne.

(1) Avis du Conseil d'Etat, Doc. Parl., Chambre des Représentants, doc. 50, 1211/001, pp. 50 et s.

(2) Conseil Supérieur des Professions économiques, *Avis sur l'avant-projet de loi portant modification de code des sociétés et de la loi du 2 mars 1980 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition*, février 2001, p. 2.

(3) J.O.C.E., 31 mars 2001, L 91/91.

### 3.2.4. *Projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001*

Le Gouvernement a déposé le projet de loi 1211/001 le 23 avril 2001 après avoir apporté certaines modifications à la suite notamment de l'avis du Conseil d'Etat et du Conseil Supérieur des Professions économiques. Les articles 3 et 4 concernent en particulier l'indépendance du commissaire.

Dans son exposé devant le Conseil Central de l'Economie, la Représentante du Ministre des Affaires économiques a rappelé que l'harmonisation comptable internationale allait de pair avec l'harmonisation des normes d'audit et éthiques. La Représentante du Ministre a déclaré que:

*« Ces nouvelles évolutions seront appelées à être discutées, au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, au sein du Conseil Supérieur des Professions Economiques mais également au niveau politique dans le cadre du projet de loi modifiant le Code des sociétés en fonction et à la lumière de la recommandation de la Commission européenne relative à l'indépendance.*

*Enfin, le Ministère des affaires économiques souhaite qu'un niveau international soit intégré dans le Code d'éthique des règles déontologiques visant – sans verser pour autant dans le corporatisme – à éviter des distorsions manifestes de concurrence entre les membres de la profession de contrôleur légal des comptes. »<sup>(1)</sup>*

L'article 3 du projet de loi 1211/001 du 23 avril 2001 est formulé comme suit:

*« A l'article 133 du même Code, sont apportées les modifications suivantes:*

*1<sup>o</sup> dans l'alinéa 2, les mots « société liée à celle-ci » sont remplacés par les mots « société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 »;*

*2<sup>o</sup> l'alinéa suivant est inséré entre les alinéas 2 et 3:*

*« Durant leurs fonctions et jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11. »;*

*3<sup>o</sup> l'article est complété par les alinéas suivants:*

*« Les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société ou personne liée au sens de l'article 11, a bénéficié d'une ou de plusieurs prestations autres que les missions confiées par la loi au commissaire et accomplies par lui-même 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.*

*Le Roi peut, par arrêté pris sur l'initiative du ministre de l'Economie et du ministre de la Justice et délibéré en conseil des ministres, après consultation du Conseil Supérieur des Professions Economiques et de l'Institut des réviseurs d'entreprises, déterminer de manière limitative les prestations visées à l'alinéa précédent et qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire.*

(1) Conseil Central de l'Economie, *Avis concernant la volonté européenne de reformer le droit comptable et d'unifier le référentiel comptable de l'International Accounting Standards Board*, 17 juillet 2001, p. 57.

*Les modalités de contrôle du respect du présent article sont déterminées conformément aux dispositions d'un arrêté royal pris sur l'initiative du ministre de l'Économie et du ministre de la Justice et délibéré en conseil des ministres, après consultation du Conseil Supérieur des Professions Économiques et de l'Institut des réviseurs d'entreprises.»*

Dans l'exposé des motifs précédant le projet de loi, le Gouvernement précise que l'habilitation au Roi «*permet de tenir compte des développements internationaux en la matière*» (Doc. Parl. Ch., 3<sup>e</sup> sess., 50<sup>ème</sup> législature, 1211/001, 2000-2001, p. 14). Le Gouvernement cite ainsi les règles mises en place aux États-Unis par la *Securities and Exchange Commission*, qui s'appliquent exclusivement aux sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, et au projet de recommandation de la Commission européenne du 15 décembre 2000 sur l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.

L'interdiction d'effectuer d'autres prestations que celles réservées par la loi au commissaire, prévue dans le projet de loi du 23 avril 2001, est en totale contradiction avec la situation internationale et européenne. Le maintien de cette disposition aurait des conséquences négatives importantes pour les entreprises auditées, grandes ou petites, et pour les cabinets de révision. L'arrêté royal fixant limitativement les prestations incompatibles avec l'indépendance revêt donc une importance particulière et son examen doit être lié au projet de loi.

Le Conseil de l'IRE, représenté par son Président et son Vice-Président, a eu l'occasion d'émettre son avis relatif au projet de loi 1211/001 lors de l'audition du 8 novembre 2001 devant la Commission chargée des questions de droit commercial et de droit économique de la Chambre des Représentants. A cette occasion, l'IRE a notamment émis l'avis que le projet d'arrêté royal devrait intégrer en droit belge la recommandation européenne en projet en matière d'indépendance des auditeurs.

#### 4. CONSIDÉRATIONS SUR L'AVANT-PROJET D'A.R. ET DE RAPPORT AU ROI

##### 4.1. Considérations générales

Le Conseil de l'IRE se réjouit du fait que l'avant-projet d'arrêté royal communiqué le 10 octobre 2001 est très largement inspiré du projet de recommandation européenne sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes, tout en tenant compte des dispositions qui existent déjà en droit belge en matière d'indépendance du réviseur d'entreprises.

Le Conseil considère en effet que l'harmonisation poursuivie par la Commission européenne dans le cadre d'un marché financier unique concerne non seulement l'harmonisation des normes comptables, mais aussi l'harmonisation du contrôle légal des comptes (normes d'audit, contrôle de qualité et règles éthiques, en ce compris les règles d'indépendance).

En vertu de l'habilitation légale résultant de l'article 3 du projet de loi 1211/001, l'avant-projet d'arrêté royal précise, en les renforçant, les règles d'indépendance du commissaire. Les autres règles d'indépendance du réviseur, déjà prévues dans la loi du 22 juillet 1953 et dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 restent par ailleurs d'application.

Le Conseil de l'IRE constate que l'avant-projet d'arrêté royal est plus contraignant que le projet de recommandation européenne, dans la mesure où il contient une énumération de prestations totalement incompatibles avec l'indépendance du commissaire, tandis que les mêmes prestations citées dans la recommandation européenne ne mènent pas nécessairement dans tous les cas à une incompatibilité. Le projet de recommandation prévoit en effet une série de mesures de sauvegardes qui permettent d'écarter le risque d'atteinte à l'indépendance.

Le Conseil souhaite souligner l'importance de deux autres dispositions de l'avant-projet d'arrêté royal.

1. La première disposition prévoit que l'IRE établit, après avis du Conseil Supérieur des Professions économiques, les directives nécessaires à l'application des dispositions relatives aux services incompatibles avec l'indépendance du commissaire. L'avant-projet d'arrêté royal prévoit que ces directives se fondent sur les recommandations européennes relatives à l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Cette première disposition résulte de l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal, qui introduit un article 184ter dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Le Conseil de l'IRE se réjouit de cette disposition, qui permet d'aligner la réglementation belge sur les recommandations européennes en la matière, dans le cadre précis fixé dans le projet d'arrêté royal et qui prévoit notamment l'intervention du Conseil Supérieur des Professions économiques.

2. La seconde disposition prévoit qu'en cas d'infraction, il est possible de remédier au risque d'atteinte à l'indépendance du commissaire, lorsqu'une série de conditions sont remplies cumulativement. Il faut donc que l'ensemble des conditions soient remplies: sont notamment visées la condition selon laquelle le commissaire a mis en place des politiques et des procédures pour prévenir les risques d'atteinte à l'indépendance, et que l'infraction a été commise par inadvertance (c'est-à-dire sans que le commissaire ne soit au courant de l'infraction, commise le cas échéant par une personne avec laquelle il travaille dans des liens de collaboration). Il faut également que l'infraction ou la prestation n'ait pas d'impact significatif et que le commissaire ait pris à brève échéance les mesures visant à régulariser la situation. Ces mesures sont inspirées par les règles mises en place par la SEC concernant les sociétés cotées aux États-Unis.

Cette seconde disposition résulte de l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal, qui introduit un article 184bis dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Le Conseil de l'IRE se réjouit également du fait que l'avant-projet d'arrêté royal contient des dispositions visant à préciser et à renforcer les mesures de contrôle des règles en matière d'indépendance, tout en maintenant les dispositions déjà existantes en matière disciplinaire. L'avant-projet prévoit en effet que l'IRE remet semestriellement un rapport circonstancié au Conseil Supérieur des Professions économiques sur les infractions qui sont communiquées à l'IRE en matière de services incompatibles avec l'indépendance. L'avant-projet établit un lien direct avec la procédure disciplinaire, en faisant référence à la possibilité pour le Conseil Supérieur des Professions économiques de déposer plainte auprès de la Commission de discipline de l'IRE, conformément à l'article 54, § 3, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Ceci résulte de l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal, qui introduit un article 184quater dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Outre ces mesures, d'autres dispositions qui permettent de contrôler le respect des règles d'indépendance restent d'application, tel que l'organisation d'un contrôle de qualité systématique et régulier.

Concernant l'article 3 de l'avant-projet d'arrêté royal, le Conseil de l'IRE se réjouit du fait que l'arrêté royal devrait entrer en vigueur le jour de l'entrée en vigueur de l'article 3 du projet de loi 1211/001.

Le Conseil se réjouit également que, conformément au projet de recommandation européenne, l'avant-projet d'arrêté royal contient non seulement une liste de prestations incompatibles avec l'indépendance, mais prévoit également une approche conceptuelle. Ceci implique que pour toutes les autres prestations, le commissaire doit néanmoins s'assurer que les mesures nécessaires sont prises pour que les atteintes à l'indépendance qui pourraient survenir soient réduites à un niveau acceptable. Ceci résulte de l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal, qui insère un § 2 à l'article 184 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Eu égard à ces éléments, le Conseil de l'IRE émet un avis favorable sur l'ensemble de l'avant-projet d'arrêté royal et de Rapport au Roi. Le Conseil souhaite formuler quelques suggestions de fond et de forme qui, à son estime, sont susceptibles d'améliorer le texte tout en respectant l'esprit de l'avant-projet.

#### 4.2. Avant-projet de Rapport au Roi

- En page 3, § 1<sup>er</sup>, du Rapport au Roi en français et en page 2, § 5, du Rapport au Roi en néerlandais, le Conseil de l'IRE propose de remplacer la dernière phrase *«Ce texte (du projet de recommandation européenne sur l'indépendance) est lui-même largement inspiré des règles précitées établies par le régulateur public aux Etats-Unis, la SEC.»* comme suit: *«Le projet de recommandation européenne sur l'indépendance et les règles précitées établies par le régulateur public aux Etats-Unis, la SEC, convergent en grande partie.»*
- En page 3 du Rapport au Roi en néerlandais, concernant le commentaire de l'article 184, § 2, le Conseil propose de remplacer *«aanslagen op de onafhankelijkheid»* par *«aan-tasting van de onafhankelijkheid»*.

- En page 5 du Rapport au Roi en néerlandais et en page 6 du Rapport au Roi en français, le Conseil propose:
  - de mettre les points e), f) et g) en concordance avec le texte de l'avant projet d'arrêté royal, et
  - de compléter le début du point e) relatif à l'audit interne par les termes «e) of doorlagende wijze (...)»
- En page 5 du Rapport au Roi en néerlandais et en page 6 du Rapport au Roi en français, le Conseil propose de supprimer le deuxième paragraphe.
- En page 6 du Rapport au Roi en néerlandais et en page 8 du Rapport au Roi en français, le Conseil propose, pour la cohérence avec la version en français, de remplacer l'avant-dernier paragraphe de la page 6 en néerlandais «Nu reeds maakt het koninklijk besluit van 10 januari 1994, dat de deontologische regels van de bedrijfsrevisoren beslaat, dat uit van de gedragsregels uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren in het kader van dit besluit» par la phrase suivante: «Nu reeds geeft het koninklijk besluit van 10 januari 1994, dat de deontologische regels van de bedrijfsrevisoren beslaat, aanleiding tot gedragsregels uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren in het kader van dit koninklijk besluit».

#### 4.3. Avant-projet d'arrêté royal

- A l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'article 184, § 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, le Conseil propose de remplacer les termes «bedrugging ten aanzien van de onafhankelijkheid» par les termes «aantasting van de onafhankelijkheid»
- A l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'article 184, § 3, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, le Conseil propose:
  - d'adapter le texte en néerlandais «bepalingen» au texte en français qui mentionne «disposition contraire» et
  - de supprimer les mots «Sauf disposition contraire visé à l'article 184 ter (lire:184bis).», dans la mesure où l'article 184bis en projet a vocation qu'il s'applique aux §§ 4 et 5 de l'article 184 en projet, relatifs aux services non audit incompatibles avec l'indépendance.
- A l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'article 184, § 4, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, le Conseil propose:
  - d'adapter le texte NL «bepalingen» au texte FR qui mentionne «disposition contraire»,
  - de remplacer «184 ter» par «184 bis»,
  - au point d) en néerlandais, de remplacer les termes «belangrijke elementen» par «belangrijk element» et
  - au point f) concernant la représentation de la société contrôlée, de remplacer le terme en néerlandais «gebillen» (qui signifie «différents») par le terme «gedingen», pour la cohérence avec le terme en français «litige».

- A l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'article 184, § 5, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, le Conseil propose de remplacer les termes en français «*Les paragraphes 1 à 5*» par les termes «*Les paragraphes 1 à 4*».
- A l'article 1<sup>er</sup> de l'avant-projet d'arrêté royal insérant un article 184bis dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001, le Conseil propose de remplacer les termes «*l'article 184*» par les termes «*l'article 184, §§ 4 et 5,*», dans la mesure où ces dispositions concernent les risques d'atteinte à l'indépendance liés à la prestation de services non-audit.

Le 7 décembre 2001

Ludo SWOLFS  
Président de l'IRE

AMENDMENT TO SECTION 8 OF THE IFAC  
CODE OF ETHICS APPROVED FOR PUBLICATION  
BY THE IFAC BOARD IN NOVEMBER 2001

**IFAC CODE OF ETHICS**  
**SECTION 8: INDEPENDENCE**

*(To be read in conjunction with the full text of the IFAC Code of Ethics)*

This amendment to Section 8 of the IFAC Code of Ethics was approved for publication by the IFAC Board in November 2001.

The approved text of this Code of Ethics is that published in the English language.

In order to achieve maximum exposure and feedback, IFAC encourages the reproduction of this publication in any format.

No responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication can be accepted by the author or publisher.

Copyright © 2001 by the International Federation of Accountants. All rights reserved

**IFAC CODE OF ETHICS**  
**SECTION 8 - APPROVED NOVEMBER 2001**

(To be read in conjunction with the full text of the IFAC Code of Ethics)

Extract from definitions section of Code of Ethics:

***Audit client***

An entity in respect of which a firm conducts an audit engagement. When the audit client is a listed entity, audit client will always include its related entities.

***Audit engagement***

An assurance engagement to provide a high level of assurance that financial statements are free of material misstatement, such as an engagement in accordance with International Standards on Auditing. This includes a Statutory Audit which is an audit required by national legislation or other regulation.

***Assurance client***

An entity in respect of which a firm conducts an assurance engagement.

***Assurance engagement***

An engagement conducted to provide:

- (a) a high level of assurance that the subject matter conforms in all material respects with identified suitable criteria; or
- (b) a moderate level of assurance that the subject matter is plausible in the circumstances.

This would include an engagement in accordance with the International Standard on Assurance Engagements issued by the International Auditing Practices Committee or in accordance with specific standards for assurance engagements issued by the International Auditing Practices Committee such as an audit or review of financial statements in accordance with International Standards on Auditing.

***Assurance team***

- (a) All professionals participating in the assurance engagement;
- (b) All others within a firm who can directly influence the outcome of the assurance engagement, including:
  - those who recommend the compensation of, or who provide direct supervisory, management or other oversight of the assurance engagement partner in connection with the performance of the assurance engagement. For the purposes of an audit engagement this includes those at all successively senior levels above the lead engagement partner through the firm's chief executive;
  - those who provide consultation regarding technical or industry specific issues, transactions or events for the assurance engagement; and
  - those who provide quality control for the assurance engagement;

and

For the purposes of an audit client, all those within a network firm who can directly influence the outcome of the audit engagement.

***Close family***

A parent, non-dependent child or sibling.

#### ***Direct financial interest***

A financial interest:

- owned directly by and under the control of an individual or entity (including those managed on a discretionary basis by others); or
- beneficially owned through a collective investment vehicle, estate, trust or other intermediary over which the individual or entity has control.

#### ***Directors and officers***

Those charged with the governance of an entity, regardless of their title, which may vary from country to country.

#### ***Financial interest***

An interest in an equity or other security, debenture, loan or other debt instrument of an entity, including rights and obligations to acquire such an interest and derivatives directly related to such interest.

#### ***Firm***

- A sole practitioner, partnership or corporation of professional accountants;
- An entity that controls such parties; and
- An entity controlled by such parties.

#### ***Immediate family***

A spouse (or equivalent) or dependent.

#### ***Independence***

Independence is:

- Independence of mind – the state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism; and
- Independence in appearance – the avoidance of facts and circumstances that are so significant a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including any safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional skepticism had been compromised.

#### ***Indirect financial interest***

A financial interest beneficially owned through a collective investment vehicle, estate, trust or other intermediary over which the individual or entity has no control.

#### ***Lead engagement partner***

In connection with an audit, the partner responsible for signing the report on the consolidated financial statements of the audit client, and, where relevant, the partner responsible for signing the report in respect of any entity whose financial statements form part of the consolidated financial statements and on which a separate stand-alone report is issued. When no consolidated financial statements are prepared, the lead engagement partner would be the partner responsible for signing the report on the financial statements.

**Listed entity**

An entity whose shares, stock or debt are quoted or listed on a recognized stock exchange, or are marketed under the regulations of a recognized stock exchange or other equivalent body.

**Network firm**

An entity under common control, ownership or management with the firm or any entity that a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude as being part of the firm nationally or internationally.

**Office**

A distinct sub-group, whether organized on geographical or practice lines.

**Related entity**

An entity that has any of the following relationships with the client:

- (b) An entity that has direct or indirect control over the client provided the client is material to such entity;
- (c) An entity with a direct financial interest in the client provided that such entity has significant influence over the client and the interest in the client is material to such entity;
- (d) An entity over which the client has direct or indirect control;
- (e) An entity in which the client, or an entity related to the client under (c) above, has a direct financial interest that gives it significant influence over such entity and the interest is material to the client and its related entity in (c); and
- (f) An entity which is under common control with the client (hereinafter a "sister entity") provided the sister entity and the client are both material to the entity that controls both the client and sister entity.

## REVISION TO SECTION 8 OF THE IFAC CODE OF ETHICS

### Independence for Assurance Engagements

- 8.1 It is in the public interest and, therefore, required by this Code of Ethics, that members of assurance teams, firms and, when applicable, network firms be independent of assurance clients.
- 8.2 Assurance engagements are intended to enhance the credibility of information about a subject matter by evaluating whether the subject matter conforms in all material respects with suitable criteria. The International Standard on Assurance Engagements issued by the International Auditing Practices Committee describes the objectives and elements of assurance engagements to provide either a high or a moderate level of assurance. The International Auditing Practice Committee has also issued specific standards for certain assurance engagements. For example, International Standards on Auditing provide specific standards for audit (high level assurance) and review (moderate level assurance) of financial statements.

Paragraphs 8.3 through 8.6 are taken from the International Standard on Assurance Engagements and describe the nature of an assurance engagement. These paragraphs are presented here only to describe the nature of an assurance engagement. To obtain a full understanding of the objectives and elements of an assurance engagement it is necessary to refer to the full text contained in the International Standards on Assurance Engagements.

- 8.3 Whether a particular engagement is an assurance engagement will depend upon whether it exhibits all the following elements:
- a three party relationship involving:
    - a professional accountant;
    - a responsible party; and
    - an intended user;
  - a subject matter;
  - suitable criteria;
  - an engagement process; and
  - a conclusion.

The responsible party and the intended user will often be from separate organizations but need not be. A responsible party and an intended user may both be within the same organization. For example, a governing body may seek assurance about information provided by a component of that organization. The relationship between the responsible party and the intended user needs to be viewed within the context of a specific engagement.

- 8.4 There is a broad range of engagements to provide a high or moderate level of assurance. Such engagements may include:
- Engagements to report on a broad range of subject matters covering financial and non-financial information;
  - Attest and direct reporting engagements;
  - Engagements to report internally and externally; and
  - Engagements in the private and public sector.

- 8.5 The subject matter of an assurance engagement may take many forms, such as the following:
- Data (for example, historical or prospective financial information, statistical information, performance indicators);
  - Systems and processes (for example, internal controls); or
  - Behavior (for example, corporate governance, compliance with regulation, human resource practices).
- 8.6 Not all engagements performed by professional accountants are assurance engagements. Other engagements frequently performed by professional accountants that are not assurance engagements include:
- Agreed-upon procedures;
  - Compilation of financial or other information;
  - Preparation of tax returns when no conclusion is expressed, and tax consulting;
  - Management consulting; and
  - Other advisory services.
- 8.7 This section of the Code of Ethics (this section) provides a framework, built on principles, for identifying, evaluating and responding to threats to independence. The framework establishes principles that members of assurance teams, firms and network firms should use to identify threats to independence, evaluate the significance of those threats, and, if the threats are other than clearly insignificant, identify and apply safeguards to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level. Judgment is needed to determine which safeguards are to be applied. Some safeguards may eliminate the threat while others may reduce the threat to an acceptable level. This section requires members of assurance teams, firms and network firms to apply the principles to the particular circumstances under consideration. The examples presented are intended to illustrate the application of the principles in this section and are not intended to be, nor should they be interpreted as, an exhaustive list of all circumstances that may create threats to independence. Consequently, it is not sufficient for a member of an assurance team, a firm or a network firm merely to comply with the examples presented, rather they should apply the principles in this section to the particular circumstances they face.

#### A Conceptual Approach to Independence

- 8.8 Independence requires:
- (a) Independence of mind:  
The state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.
  - (b) Independence in appearance:  
The avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information,

including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional skepticism had been compromised.

- 8.9 The use of the word "independence" on its own may create misunderstandings. Standing alone, the word may lead observers to suppose that a person exercising professional judgment ought to be free from all economic, financial and other relationships. This is impossible, as every member of society has relationships with others. Therefore, the significance of economic, financial and other relationships should also be evaluated in the light of what a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude to be unacceptable.
- 8.10 Many different circumstances, or combination of circumstances, may be relevant and accordingly it is impossible to define every situation that creates threats to independence and specify the appropriate mitigating action that should be taken. In addition, the nature of assurance engagements may differ and consequently different threats may exist, requiring the application of different safeguards. A conceptual framework that requires firms and members of assurance teams to identify, evaluate and address threats to independence, rather than merely comply with a set of specific rules which may be arbitrary, is, therefore, in the public interest.
- 8.11 This section is based on such a conceptual approach, one that takes into account threats to independence, accepted safeguards and the public interest. Under this approach, firms and members of assurance teams have an obligation to identify and evaluate circumstances and relationships that create threats to independence and to take appropriate action to eliminate these threats or to reduce them to an acceptable level by the application of safeguards. In addition to identifying and evaluating relationships between the firm, network firms, members of the assurance team and the assurance client, consideration should be given to whether relationships between individuals outside of the assurance team and the assurance client create threats to independence.
- 8.12 This section provides a framework of principles that members of assurance teams, firms and network firms should use to identify threats to independence, evaluate the significance of those threats, and, if the threats are other than clearly insignificant, identify and apply safeguards to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level, such that independence of mind and independence in appearance are not compromised.
- 8.13 The principles in this section apply to all assurance engagements. The nature of the threats to independence and the applicable safeguards necessary to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level differ depending on the characteristics of the individual engagement: whether the assurance engagement is an audit engagement or another type of engagement; and in the case of an assurance engagement that is not an audit engagement, the purpose, subject matter and intended users of the report. A firm should, therefore, evaluate the relevant circumstances, the nature of the assurance engagement and the threats to independence in deciding whether it is appropriate to accept or continue an engagement.

as well as the nature of the safeguards required and whether a particular individual should be a member of the assurance team.

- 8.14 Audit engagements provide assurance to a wide range of potential users; consequently, in addition to independence of mind, independence in appearance is of particular significance. Accordingly, for audit clients, the members of the assurance team, the firm and network firms are required to be independent of the audit client. Similar considerations in the case of assurance engagements provided to non-audit assurance clients require the members of the assurance team and the firm to be independent of the non-audit assurance client. In the case of these engagements, consideration should be given to any threats that the firm has reason to believe may be created by network firm interests and relationships.
- 8.15 In the case of an assurance report to a non-audit assurance client expressly restricted for use by identified users, the users of the report are considered to be knowledgeable as to the purpose, subject matter and limitations of the report through their participation in establishing the nature and scope of the firm's instructions to deliver the services, including the criteria by which the subject matter are to be evaluated. This knowledge and enhanced ability of the firm to communicate about safeguards with all users of the report increase the effectiveness of safeguards to independence in appearance. These circumstances may be taken into account by the firm in evaluating the threats to independence and considering the applicable safeguards necessary to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level. At a minimum, it will be necessary to apply the provisions of this section in evaluating the independence of members of the assurance team and their immediate and close family. Further, if the firm had a material financial interest, whether direct or indirect, in the assurance client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Limited consideration of any threats created by network firm interests and relationships may be sufficient.
- 8.16 Accordingly:
- For assurance engagements provided to an audit client, the members of the assurance team, the firm and network firms are required to be independent of the client;
  - For assurance engagements provided to clients that are not audit clients, when the report is not expressly restricted for use by identified users, the members of the assurance team and the firm are required to be independent of the client; and
  - For assurance engagements provided to clients that are not audit clients, when the assurance report is expressly restricted for use by identified users, the members of the assurance team are required to be independent of the client. In addition, the firm should not have a material direct or indirect financial interest in the client.

These independence requirements for assurance engagements are illustrated as follows:

Client	Type of Assurance Engagement		
	Audit	Non-audit – not restricted use	Non-audit restricted use
Audit client	Assurance team, firm and network firms		
Non-audit assurance client		Assurance team and firm	Assurance team and firm has no material financial interest

8.17 The threats and safeguards identified in this section are generally discussed in the context of interests or relationships between the firm, network firms, a member of the assurance team and the assurance client. In the case of a listed audit client, the firm and any network firms are required to consider the interests and relationships that involve that client's related entities. Ideally those entities and the interests and relationships should be identified in advance. For all other assurance clients, when the assurance team has reason to believe that a related entity of such an assurance client is relevant to the evaluation of the firm's independence of the client, the assurance team should consider that related entity when evaluating independence and applying appropriate safeguards.

8.18 The evaluation of threats to independence and subsequent action should be supported by evidence obtained before accepting the engagement and while it is being performed. The obligation to make such an evaluation and take action arises when a firm, a network firm or a member of the assurance team knows, or could reasonably be expected to know, of circumstances or relationships that might compromise independence. There may be occasions when the firm, a network firm or an individual inadvertently violates this section. If such an inadvertent violation occurs, it would generally not compromise independence with respect to an assurance client provided the firm has appropriate quality control policies and procedures in place to promote independence and, once discovered, the violation is corrected promptly and any necessary safeguards are applied.

8.19 Throughout this section, reference is made to significant and clearly insignificant threats in the evaluation of independence. In considering the significance of any particular matter, qualitative as well as quantitative factors should be taken into account. A matter should be considered clearly insignificant only if it is deemed to be both trivial and inconsequential.

#### Objective and Structure of this Section

8.20 The objective of this section is to assist firms and members of assurance teams in:

- identifying threats to independence;
- evaluating whether these threats are clearly insignificant; and

- (c) in cases when the threats are not clearly insignificant, identifying and applying appropriate safeguards to eliminate or reduce the threats to an acceptable level.

In situations when no safeguards are available to reduce the threat to an acceptable level, the only possible actions are to eliminate the activities or interest creating the threat, or to refuse to accept or continue the assurance engagement.

- 8.21 This section outlines the threats to independence (paragraphs 8.28 through 8.33). It then analyzes safeguards capable of eliminating these threats or reducing them to an acceptable level (paragraphs 8.34 through 8.47). It concludes with some examples of how this conceptual approach to independence is to be applied to specific circumstances and relationships. The examples discuss threats to independence that may be created by specific circumstances and relationships (paragraphs 8.100 onwards). Professional judgment is used to determine the appropriate safeguards to eliminate threats to independence or to reduce them to an acceptable level. In certain examples, the threats to independence are so significant the only possible actions are to eliminate the activities or interest creating the threat, or to refuse to accept or continue the assurance engagement. In other examples, the threat can be eliminated or reduced to an acceptable level by the application of safeguards. The examples are not intended to be all-inclusive.
- 8.22 When threats to independence that are not clearly insignificant are identified, and the firm decides to accept or continue the assurance engagement, the decision should be documented. The documentation should include a description of the threats identified and the safeguards applied to eliminate or reduce the threats to an acceptable level.
- 8.23 The evaluation of the significance of any threats to independence and the safeguards necessary to reduce any threats to an acceptable level, takes into account the public interest. Certain entities may be of significant public interest because, as a result of their business, their size or their corporate status they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities might include listed companies, credit institutions, insurance companies, and pension funds. Because of the strong public interest in the financial statements of listed entities, certain paragraphs in this section deal with additional matters that are relevant to the audit of listed entities. Consideration should be given to the application of the principles set out in this section in relation to the audit of listed entities to other audit clients that may be of significant public interest.

### National Perspectives

- 8.24 This section establishes a conceptual framework for independence requirements for assurance engagements that is the international standard on which national standards should be based. Accordingly, no member body or firm is allowed to apply less stringent standards than those stated in this section. When, however, member bodies or firms are prohibited from complying with certain parts of this section by law or regulation they should comply with all other parts of this section.

- 8.25 Certain examples in this section indicate how the principles are to be applied to listed entity audit engagements. When a member body chooses not to differentiate between listed entity audit engagements and other audit engagements, the examples that relate to listed entity audit engagements should be considered to apply to all audit engagements.
- 8.26 When a firm conducts an assurance engagement in accordance with the International Standard on Assurance Engagements or with specific standards for assurance engagements issued by the International Auditing Practices Committee such as an audit or review of financial statements in accordance with International Standards on Auditing, the members of the assurance team and the firm should comply with this section unless they are prohibited from complying with certain parts of this section by law or regulation. In such cases, the members of the assurance team and the firm should comply with all other parts of this section.
- 8.27 Some countries and cultures may have set out, either by legislation or common practice, different definitions of relationships from those used in this section. For example, some national legislators or regulators may have prescribed lists of individuals who should be regarded as close family that differ from the definition contained in this section. Firms, network firms and members of assurance teams should be aware of these differences and comply with the more stringent requirements.

### Threats to Independence

- 8.28 Independence is potentially affected by self-interest, self-review, advocacy, familiarity and intimidation threats.
- 8.29 "Self-Interest Threat" occurs when a firm or a member of the assurance team could benefit from a financial interest in, or other self-interest conflict with, an assurance client.
- Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:
- (a) a direct financial interest or material indirect financial interest in an assurance client;
  - (b) a loan or guarantee to or from an assurance client or any of its directors or officers;
  - (c) undue dependence on total fees from an assurance client;
  - (d) concern about the possibility of losing the engagement;
  - (e) having a close business relationship with an assurance client;
  - (f) potential employment with an assurance client; and
  - (g) contingent fees relating to assurance engagements.
- 8.30 "Self-Review Threat" occurs when (1) any product or judgment of a previous assurance engagement or non-assurance engagement needs to be re-evaluated in reaching conclusions on the assurance engagement or (2) when a member of the assurance team was previously a director or officer of the assurance client, or was

an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

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

- 8.31 "Advocacy Threat" occurs when a firm, or a member of the assurance team, promotes, or may be perceived to promote, an assurance client's position or opinion to the point that objectivity may, or may be perceived to be, compromised. Such may be the case if a firm or a member of the assurance team were to subordinate their judgment to that of the client.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) dealing in, or being a promoter of, shares or other securities in an assurance client; and
- (b) acting as an advocate on behalf of an assurance client in litigation or in resolving disputes with third parties.

- 8.32 "Familiarity Threat" occurs when, by virtue of a close relationship with an assurance client, its directors, officers or employees, a firm or a member of the assurance team becomes too sympathetic to the client's interests.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) a member of the assurance team having an immediate family member or close family member who is a director or officer of the assurance client;
- (b) a member of the assurance team having an immediate family member or close family member who, as an employee of the assurance client, is in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement;
- (c) a former partner of the firm being a director, officer of the assurance client or an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement;
- (d) long association of a senior member of the assurance team with the assurance client; and
- (e) acceptance of gifts or hospitality, unless the value is clearly insignificant, from the assurance client, its directors, officers or employees.

- 8.33 "Intimidation Threat" occurs when a member of the assurance team may be deterred from acting objectively and exercising professional skepticism by threats,

actual or perceived, from the directors, officers or employees of an assurance client.

Examples of circumstances that may create this threat include, but are not limited to:

- (a) threat of replacement over a disagreement with the application of an accounting principle; and
- (b) pressure to reduce inappropriately the extent of work performed in order to reduce fees.

### Safeguards

8.34 The firm and members of the assurance team have a responsibility to remain independent by taking into account the context in which they practice, the threats to independence and the safeguards available to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level.

8.35 When threats are identified, other than those that are clearly insignificant, appropriate safeguards should be identified and applied to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level. This decision should be documented. The nature of the safeguards to be applied will vary depending upon the circumstances. Consideration should always be given to what a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude to be unacceptable. The consideration will be affected by matters such as the significance of the threat, the nature of the assurance engagement, the intended users of the assurance report and the structure of the firm.

8.36 Safeguards fall into three broad categories:  
(a) safeguards created by the profession, legislation or regulation;  
(b) safeguards within the assurance client; and  
(c) safeguards within the firm's own systems and procedures.

The firm and the members of the assurance team should select appropriate safeguards to eliminate or reduce threats to independence, other than those that are clearly insignificant, to an acceptable level.

8.37 Safeguards created by the profession, legislation or regulation, include the following:  
(a) educational, training and experience requirements for entry into the profession;  
(b) continuing education requirements;  
(c) professional standards and monitoring and disciplinary processes;  
(d) external review of a firm's quality control system; and  
(e) legislation governing the independence requirements of the firm.

8.38 Safeguards within the assurance client, include the following:  
(a) when the assurance client's management appoints the firm, persons other than management ratify or approve the appointment;

- (b) the assurance client has competent employees to make managerial decisions;
- (c) policies and procedures that emphasize the assurance client's commitment to fair financial reporting;
- (d) internal procedures that ensure objective choices in commissioning non-assurance engagements; and
- (e) a corporate governance structure, such as an audit committee, that provides appropriate oversight and communications regarding a firm's services.

8.39 Audit committees can have an important corporate governance role when they are independent of client management and can assist the Board of Directors in satisfying themselves that a firm is independent in carrying out its audit role. There should be regular communications between the firm and the audit committee (or other governance body if there is no audit committee) of listed entities regarding relationships and other matters that might, in the firm's opinion, reasonably be thought to bear on independence.

8.40 Firms should establish policies and procedures relating to independence communications with audit committees, or others charged with governance. In the case of the audit of listed entities, the firm should communicate orally and in writing at least annually, all relationships and other matters between the firm, network firms and the audit client that in the firm's professional judgment may reasonably be thought to bear on independence. Matters to be communicated will vary in each circumstance and should be decided by the firm, but should generally address the relevant matters set out in this section.

8.41 Safeguards within the firm's own systems and procedures may include firm-wide safeguards such as the following:

- (a) firm leadership that stresses the importance of independence and the expectation that members of assurance teams will act in the public interest;
- (b) policies and procedures to implement and monitor quality control of assurance engagements;
- (c) documented independence policies regarding the identification of threats to independence, the evaluation of the significance of these threats and the identification and application of safeguards to eliminate or reduce the threats, other than those that are clearly insignificant, to an acceptable level;
- (d) internal policies and procedures to monitor compliance with firm policies and procedures as they relate to independence;
- (e) policies and procedures that will enable the identification of interests or relationships between the firm or members of the assurance team and assurance clients;
- (f) policies and procedures to monitor and, if necessary, manage the reliance on revenue received from a single assurance client;
- (g) using different partners and teams with separate reporting lines for the provision of non-assurance services to an assurance client;
- (h) policies and procedures to prohibit individuals who are not members of the assurance team from influencing the outcome of the assurance engagement;
- (i) timely communication of a firm's policies and procedures, and any changes thereto, to all partners and professional staff, including appropriate training and education thereon;

- (j) designating a member of senior management as responsible for overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;
- (k) means of advising partners and professional staff of those assurance clients and related entities from which they must be independent;
- (l) a disciplinary mechanism to promote compliance with policies and procedures; and
- (m) policies and procedures to empower staff to communicate to senior levels within the firm any issue of independence and objectivity that concerns them; this includes informing staff of the procedures open to them.

8.42 Safeguards within the firm's own systems and procedures may include engagement specific safeguards such as the following:

- (a) involving an additional professional accountant to review the work done or otherwise advise as necessary. This individual could be someone from outside the firm or network firm, or someone within the firm or network firm who was not otherwise associated with the assurance team;
- (b) consulting a third party, such as a committee of independent directors, a professional regulatory body or another professional accountant;
- (c) rotation of senior personnel;
- (d) discussing independence issues with the audit committee or others charged with governance;
- (e) disclosing to the audit committee, or others charged with governance, the nature of services provided and extent of fees charged;
- (f) policies and procedures to ensure members of the assurance team do not make, or assume responsibility for, management decisions for the assurance client;
- (g) involving another firm to perform or re-perform part of the assurance engagement;
- (h) involving another firm to re-perform the non-assurance service to the extent necessary to enable it to take responsibility for that service; and
- (i) removing an individual from the assurance team, when that individual's financial interests or relationships create a threat to independence.

8.43 When the safeguards available, such as those described above, are insufficient to eliminate the threats to independence or to reduce them to an acceptable level, or when a firm chooses not to eliminate the activities or interests creating the threat, the only course of action available will be the refusal to perform, or withdrawal from, the assurance engagement.

### Engagement Period

8.44 The members of the assurance team and the firm should be independent of the assurance client during the period of the assurance engagement. The period of the engagement starts when the assurance team begins to perform assurance services and ends when the assurance report is issued, except when the assurance engagement is of a recurring nature. If the assurance engagement is expected to recur, the period of the assurance engagement ends with the notification by either party that the professional relationship has terminated or the issuance of the final assurance report, whichever is later.

8.45 In the case of an audit engagement, the engagement period includes the period covered by the financial statements reported on by the firm. When an entity becomes an audit client during or after the period covered by the financial statements that the firm will report on, the firm should consider whether any threats to independence may be created by:

- (a) financial or business relationships with the audit client during or after the period covered by the financial statements, but prior to the acceptance of the audit engagement; or
- (b) previous services provided to the audit client.

Similarly, in the case of an assurance engagement that is not an audit engagement, the firm should consider whether any financial or business relationships or previous services may create threats to independence.

8.46 If non-assurance services were provided to the audit client during or after the period covered by the financial statements but before the commencement of professional services in connection with the audit and those services would be prohibited during the period of the audit engagement, consideration should be given to the threats to independence, if any, arising from those services. If the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- discussing independence issues related to the provision of the non-assurance services with those charged with governance of the client, such as the audit committee;
- obtaining the audit client's acknowledgement of responsibility for the results of the non-assurance services;
- precluding personnel who provided the non-assurance services from participating in the audit engagement; and
- engaging another firm to review the results of the non-assurance services or having another firm re-perform the non-assurance services to the extent necessary to enable it to take responsibility for those services.

8.47 Non-assurance services provided to a non-listed audit client will not impair the firm's independence when the client becomes a listed entity provided:

- the previous non-assurance services were permissible under this section for non-listed audit clients;
- the services will be terminated within a reasonable period of time of the client becoming a listed entity, if they are impermissible under this section for listed audit clients; and
- the firm has implemented appropriate safeguards to eliminate any threats to independence arising from the previous services or reduce them to an acceptable level.

#### Effective Date

8.48 This section is applicable to assurance engagements when the assurance report is dated on or after December 31, 2004. Earlier application is encouraged.

## APPLICATION OF PRINCIPLES TO SPECIFIC SITUATIONS

Index	
Subject <i>Paragraph</i>	
Introduction	8.100
Financial Interests	8.102
<i>Provisions Applicable to all Assurance Clients</i>	8.104
<i>Provisions Applicable to Audit Clients</i>	8.111
<i>Provisions Applicable to Non-Audit Assurance Clients</i>	8.120
Loans and Guarantees	8.124
Close Business Relationships with Assurance Clients	8.130
Family and Personal Relationships	8.133
Employment with Assurance Clients	8.140
Recent Service with Assurance Clients	8.143
Serving as an Officer or Director on the Board of Assurance Clients	8.146
Long Association of Senior Personnel with Assurance Clients	
<i>General Provisions</i>	8.150
<i>Audit Clients that are Listed Entities</i>	8.151
Provision of Non-Assurance Services to Assurance Clients	8.155
<i>Preparing Accounting Records and Financial Statements</i>	8.163
General Provisions	8.166
Audit Clients that are not Listed Entities	8.167
Audit Clients that are Listed Entities	8.168
Emergency Situations	8.170
<i>Valuation Services</i>	8.171
<i>Provision of Taxation Services to Audit Clients</i>	8.177
<i>Provision of Internal Audit Services to Audit Clients</i>	8.178
<i>Provision of IT Systems Services to Audit Clients</i>	8.184
<i>Temporary Staff Assignments to Audit Clients</i>	8.189
<i>Provision of Litigation Support Services to Audit Clients</i>	8.190
<i>Provision of Legal Services to Audit Clients</i>	8.193
<i>Recruiting Senior Management</i>	8.200
<i>Corporate Finance and Similar Activities</i>	8.201
Fees and Pricing	
<i>Fees – Relative Size</i>	8.203
<i>Fees – Overdue</i>	8.205
<i>Pricing</i>	8.206
<i>Contingent Fees</i>	8.207
Gifts and Hospitality	8.210
Actual or Threatened Litigation	8.211

## INTRODUCTION

- 8.100 The following examples describe specific circumstances and relationships that may create threats to independence. The examples describe the potential threats created and the safeguards that may be appropriate to eliminate the threats or reduce them to an acceptable level in each circumstance. The examples are not all-inclusive. In practice, the firm, network firms and the members of the assurance team will be required to assess the implications of similar, but different, circumstances and relationships and to determine whether safeguards, including the safeguards in paragraphs 8.37 through 8.42 can be applied to satisfactorily address the threats to independence. Paragraphs 8.1 through 8.48 of this section provide conceptual guidance to assist in this process.
- 8.101 Some of the examples deal with audit clients while others deal with assurance clients that are not audit clients. The examples illustrate how safeguards should be applied to fulfill the requirement for the members of the assurance team, the firm and network firms to be independent of an audit client, and for the members of the assurance team and the firm to be independent of an assurance client that is not an audit client. The examples do not include assurance reports to a non-audit assurance client expressly restricted for use by identified users. As stated in paragraph 8.15 for such engagements, members of the assurance team and their immediate and close family are required to be independent of the assurance client. Further, the firm should not have a material financial interest, direct or indirect, in the assurance client.

## FINANCIAL INTERESTS

- 8.102 A financial interest in an assurance client may create a self-interest threat. In evaluating the significance of the threat, and the appropriate safeguards to be applied to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level, it is necessary to examine the nature of the financial interest. This includes an evaluation of the role of the person holding the financial interest, the materiality of the financial interest and the type of financial interest (direct or indirect).
- 8.103 When evaluating the type of financial interest, consideration should be given to the fact that financial interests range from those where the individual has no control over the investment vehicle or the financial interest held (e.g. a mutual fund, unit trust or similar intermediary vehicle) to those where the individual has control over the financial interest (e.g. as a trustee) or is able to influence investment decisions. In evaluating the significance of any threat to independence, it is important to consider the degree of control or influence that can be exercised over the intermediary, the financial interest held, or its investment strategy. When control exists, the financial interest should be considered direct. Conversely, when the holder of the financial interest has no ability to exercise such control the financial interest should be considered indirect.

## Provisions Applicable to all Assurance Clients

- 8.104 If a member of the assurance team, or their immediate family member, has a direct financial interest, or a material indirect financial interest, in the assurance client, the self-interest threat created would be so significant the only safeguards available to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level would be to:
- dispose of the direct financial interest prior to the individual becoming a member of the assurance team;
  - dispose of the indirect financial interest in total or dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material prior to the individual becoming a member of the assurance team; or
  - remove the member of the assurance team from the assurance engagement.

- 8.105 If a member of the assurance team, or their immediate family member receives, by way of, for example, an inheritance, gift or, as a result of a merger, a direct financial interest or a material indirect financial interest in the assurance client, a self-interest threat would be created. The following safeguards should be applied to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level:
- disposing of the financial interest at the earliest practical date; or
  - removing the member of the assurance team from the assurance engagement.

During the period prior to disposal of the financial interest or the removal of the individual from the assurance team, consideration should be given to whether additional safeguards are necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- discussing the matter with those charged with governance, such as the audit committee; or
  - involving an additional professional accountant to review the work done, or otherwise advise as necessary.
- 8.106 When a member of the assurance team knows that his or her close family member has a direct financial interest or a material indirect financial interest in the assurance client, a self-interest threat may be created. In evaluating the significance of any threat, consideration should be given to the nature of the relationship between the member of the assurance team and the close family member and the materiality of the financial interest. Once the significance of the threat has been evaluated, safeguards should be considered and applied as necessary. Such safeguards might include:
- the close family member disposing of all or a sufficient portion of the financial interest at the earliest practical date;
  - discussing the matter with those charged with governance, such as the audit committee;
  - involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done by the member of the assurance team with the close family relationship or otherwise advise as necessary; or
  - removing the individual from the assurance engagement.
- 8.107 When a firm or a member of the assurance team holds a direct financial interest or a material indirect financial interest in the assurance client as a trustee, a self-

interest threat may be created by the possible influence of the trust over the assurance client. Accordingly, such an interest should only be held when:

- the member of the assurance team, an immediate family member of the member of the assurance team, and the firm are not beneficiaries of the trust;
- the interest held by the trust in the assurance client is not material to the trust;
- the trust is not able to exercise significant influence over the assurance client; and
- the member of the assurance team or the firm does not have significant influence over any investment decision involving a financial interest in the assurance client.

8.108 Consideration should be given to whether a self-interest threat may be created by the financial interests of individuals outside of the assurance team and their immediate and close family members. Such individuals would include:

- partners, and their immediate family members, who are not members of the assurance team;
- partners and managerial employees who provide non-assurance services to the assurance client; and
- individuals who have a close personal relationship with a member of the assurance team.

Whether the interests held by such individuals may create a self-interest threat will depend upon factors such as:

- the firm's organizational, operating and reporting structure; and
- the nature of the relationship between the individual and the member of the assurance team.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- where appropriate, policies to restrict people from holding such interests;
- discussing the matter with those charged with governance, such as the audit committee; or
- involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done or otherwise advise as necessary.

8.109 An inadvertent violation of this section as it relates to a financial interest in an assurance client would not impair the independence of the firm, the network firm or a member of the assurance team when:

- the firm, and the network firm, has established policies and procedures that require all professionals to report promptly to the firm any breaches resulting from the purchase, inheritance or other acquisition of a financial interest in the assurance client;
- the firm, and the network firm, promptly notifies the professional that the financial interest should be disposed of; and
- the disposal occurs at the earliest practical date after identification of the issue, or the professional is removed from the assurance team.

- 8.110 When an inadvertent violation of this section relating to a financial interest in an assurance client has occurred, the firm should consider whether any safeguards should be applied. Such safeguards might include:
- involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done by the member of the assurance team; or
  - excluding the individual from any substantive decision-making concerning the assurance engagement.

#### Provisions Applicable to Audit Clients

- 8.111 If a firm, or a network firm, has a direct financial interest in an audit client of the firm the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, disposal of the financial interest would be the only action appropriate to permit the firm to perform the engagement.
- 8.112 If a firm, or a network firm, has a material indirect financial interest in an audit client of the firm a self-interest threat is also created. The only actions appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm, or the network firm, either to dispose of the indirect interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.
- 8.113 If a firm, or a network firm, has a material financial interest in an entity that has a controlling interest in an audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. The only actions appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm, or the network firm, either to dispose of the financial interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.
- 8.114 If the retirement benefit plan of a firm, or network firm, has a financial interest in an audit client a self-interest threat may be created. Accordingly, the significance of any such threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.
- 8.115 If other partners, including partners who do not perform assurance engagements, or their immediate family, in the office in which the lead engagement partner practices in connection with the audit hold a direct financial interest or a material indirect financial interest in that audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Accordingly, such partners or their immediate family should not hold any such financial interests in such an audit client.
- 8.116 The office in which the lead engagement partner practices in connection with the audit is not necessarily the office to which that partner is assigned. Accordingly, when the lead engagement partner is located in a different office from that of the other members of the assurance team, judgment should be used to determine in which office the partner practices in connection with that audit.

- 8.117 If other partners and managerial employees who provide non-assurance services to the audit client, except those whose involvement is clearly insignificant, or their immediate family, hold a direct financial interest or a material indirect financial interest in the audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Accordingly, such personnel or their immediate family should not hold any such financial interests in such an audit client.
- 8.118 A financial interest in an audit client that is held by an immediate family member of (a) a partner located in the office in which the lead engagement partner practices in connection with the audit, or (b) a partner or managerial employee who provides non-assurance services to the audit client is not considered to create an unacceptable threat provided it is received as a result of their employment rights (e.g. pension rights or share options) and, where necessary, appropriate safeguards are applied to reduce any threat to independence to an acceptable level.
- 8.119 A self-interest threat may be created if the firm, or the network firm, or a member of the assurance team has an interest in an entity and an audit client, or a director, officer or controlling owner thereof also has an investment in that entity. Independence is not compromised with respect to the audit client if the respective interests of the firm, the network firm, or member of the assurance team, and the audit client, or director, officer or controlling owner thereof are both immaterial and the audit client cannot exercise significant influence over the entity. If an interest is material, to either the firm, the network firm or the audit client, and the audit client can exercise significant influence over the entity, no safeguards are available to reduce the threat to an acceptable level and the firm, the network firm, should either dispose of the interest or decline the audit engagement. Any member of the assurance team with such a material interest should either:
- dispose of the interest;
  - dispose of a sufficient amount of the interest so that the remaining interest is no longer material; or
  - withdraw from the audit.

#### Provisions Applicable to Non-Audit Assurance Clients

- 8.120 If a firm has a direct financial interest in an assurance client that is not an audit client the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, disposal of the financial interest would be the only action appropriate to permit the firm to perform the engagement.
- 8.121 If a firm has a material indirect financial interest in an assurance client that is not an audit client a self-interest threat is also created. The only action appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm to either dispose of the indirect interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.
- 8.122 If a firm has a material financial interest in an entity that has a controlling interest in an assurance client that is not an audit client, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable

level. The only action appropriate to permit the firm to perform the engagement would be for the firm either to dispose of the financial interest in total or to dispose of a sufficient amount of it so that the remaining interest is no longer material.

- 8.123 When a restricted use report for an assurance engagement that is not an audit engagement is issued, exceptions to the provisions in paragraphs 8.104 through 8.108 and 8.120 through 8.122 are set out in 8.15.

## LOANS AND GUARANTEES

- 8.124 A loan from, or a guarantee thereof by, an assurance client that is a bank or a similar institution, to the firm would not create a threat to independence provided the loan is made under normal lending procedures, terms and requirements and the loan is immaterial to both the firm and the assurance client. If the loan is material to the assurance client or the firm it may be possible, through the application of safeguards, to reduce the self-interest threat created to an acceptable level. Such safeguards might include involving an additional professional accountant from outside the firm, or network firm, to review the work performed.
- 8.125 A loan from, or a guarantee thereof by, an assurance client that is a bank or a similar institution, to a member of the assurance team or their immediate family would not create a threat to independence provided the loan is made under normal lending procedures, terms and requirements. Examples of such loans include home mortgages, bank overdrafts, car loans and credit card balances.
- 8.126 Similarly, deposits made by, or brokerage accounts of, a firm or a member of the assurance team with an assurance client that is a bank, broker or similar institution would not create a threat to independence provided the deposit or account is held under normal commercial terms.
- 8.127 If the firm, or a member of the assurance team, makes a loan to an assurance client, that is not a bank or similar institution, or guarantees such an assurance client's borrowing, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level, unless the loan or guarantee is immaterial to both the firm or the member of the assurance team and the assurance client.
- 8.128 Similarly, if the firm or a member of the assurance team accepts a loan from, or has borrowing guaranteed by, an assurance client that is not a bank or similar institution, the self-interest threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level, unless the loan or guarantee is immaterial to both the firm or the member of the assurance team and the assurance client.
- 8.129 The examples in paragraphs 8.124 through 8.128 relate to loans and guarantees between the firm and an assurance client. In the case of an audit engagement, the provisions should be applied to the firm, all network firms and the audit client.

## CLOSE BUSINESS RELATIONSHIPS WITH ASSURANCE CLIENTS

8.130 A close business relationship between a firm or a member of the assurance team and the assurance client or its management, or between the firm, a network firm and an audit client, will involve a commercial or common financial interest and may create self-interest and intimidation threats. The following are examples of such relationships:

- (a) having a material financial interest in a joint venture with the assurance client or a controlling owner, director, officer or other individual who performs senior managerial functions for that client;
- (b) arrangements to combine one or more services or products of the firm with one or more services or products of the assurance client and to market the package with reference to both parties; and
- (c) distribution or marketing arrangements under which the firm acts as a distributor or marketer of the assurance client's products or services, or the assurance client acts as the distributor or marketer of the products or services of the firm.

In the case of an audit client, unless the financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant to the firm, the network firm and the audit client, no safeguards could reduce the threat to an acceptable level. In the case of an assurance client that is not an audit client, unless the financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant to the firm and the assurance client, no safeguards could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, in both these circumstances the only possible courses of action are to:

- terminate the business relationship,
- reduce the magnitude of the relationship so that the financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant; or
- refuse to perform the assurance engagement.

Unless any such financial interest is immaterial and the relationship is clearly insignificant to the member of the assurance team, the only appropriate safeguard would be to remove the individual from the assurance team.

8.131 In the case of an audit client, business relationships involving an interest held by the firm, a network firm or a member of the assurance team or their immediate family in a closely held entity when the audit client or a director or officer of the audit client, or any group thereof, also has an interest in that entity, do not create threats to independence provided:

- the relationship is clearly insignificant to the firm, the network firm and the audit client;
- the interest held is immaterial to the investor, or group of investors; and
- the interest does not give the investor, or group of investors, the ability to control the closely held entity.

8.132 The purchase of goods and services from an assurance client by the firm (or from an audit client by a network firm) or a member of the assurance team would not generally create a threat to independence providing the transaction is in the nor-

mal course of business and on an arm's length basis. However, such transactions may be of a nature or magnitude so as to create a self-interest threat. If the threat created is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- eliminating or reducing the magnitude of the transaction;
- removing the individual from the assurance team; or
- discussing the issue with those charged with governance, such as the audit committee.

## FAMILY AND PERSONAL RELATIONSHIPS

8.133 Family and personal relationships between a member of the assurance team and a director, an officer or certain employees, depending on their role, of the assurance client, may create self-interest, familiarity or intimidation threats. It is impracticable to attempt to describe in detail the significance of the threats that such relationships may create. The significance will depend upon a number of factors including the individual's responsibilities on the assurance engagement, the closeness of the relationship and the role of the family member or other individual within the assurance client. Consequently, there is a wide spectrum of circumstances that will need to be evaluated and safeguards to be applied to reduce the threat to an acceptable level.

8.134 When an immediate family member of a member of the assurance team is a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, or was in such a position during any period covered by the engagement, the threats to independence can only be reduced to an acceptable level by removing the individual from the assurance team. The closeness of the relationship is such that no other safeguard could reduce the threat to independence to an acceptable level. If application of this safeguard is not used, the only course of action is to withdraw from the assurance engagement. For example, in the case of an audit of financial statements, if the spouse of a member of the assurance team is an employee in a position to exert direct and significant influence on the preparation of the audit client's accounting records or financial statements, the threat to independence could only be reduced to an acceptable level by removing the individual from the assurance team.

8.135 When a close family member of a member of the assurance team is a director, an officer, or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, threats to independence may be created. The significance of the threats will depend on factors such as:

- the position the close family member holds with the client; and
- the role of the professional on the assurance team.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- removing the individual from the assurance team;
- where possible, structuring the responsibilities of the assurance team so that the professional does not deal with matters that are within the responsibility of the close family member; or
- policies and procedures to empower staff to communicate to senior levels within the firm any issue of independence and objectivity that concerns them.

8.136 In addition, self-interest, familiarity or intimidation threats may be created when a person who is other than an immediate or close family member of a member of the assurance team has a close relationship with the member of the assurance team and is a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement. Therefore, members of the assurance team are responsible for identifying any such persons and for consulting in accordance with firm procedures. The evaluation of the significance of any threat created and the safeguards appropriate to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level will include considering matters such as the closeness of the relationship and the role of the individual within the assurance client.

8.137 Consideration should be given to whether self-interest, familiarity or intimidation threats may be created by a personal or family relationship between a partner or employee of the firm who is not a member of the assurance team and a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement. Therefore partners and employees of the firm are responsible for identifying any such relationships and for consulting in accordance with firm procedures. The evaluation of the significance of any threat created and the safeguards appropriate to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level will include considering matters such as the closeness of the relationship, the interaction of the firm professional with the assurance team, the position held within the firm, and the role of the individual within the assurance client.

8.138 An inadvertent violation of this section as it relates to family and personal relationships would not impair the independence of a firm or a member of the assurance team when:

- (a) the firm has established policies and procedures that require all professionals to report promptly to the firm any breaches resulting from changes in the employment status of their immediate or close family members or other personal relationships that create threats to independence;
- (b) either the responsibilities of the assurance team are re-structured so that the professional does not deal with matters that are within the responsibility of the person with whom he or she is related or has a personal relationship, or, if this is not possible, the firm promptly removes the professional from the assurance engagement; and
- (c) additional care is given to reviewing the work of the professional.

8.139 When an inadvertent violation of this section relating to family and personal relationships has occurred, the firm should consider whether any safeguards should be applied. Such safeguards might include:

- involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to review the work done by the member of the assurance team; or
- excluding the individual from any substantive decision-making concerning the assurance engagement.

## EMPLOYMENT WITH ASSURANCE CLIENTS

8.140 A firm or a member of the assurance team's independence may be threatened if a director, an officer or an employee of the assurance client in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement has been a member of the assurance team or partner of the firm. Such circumstances may create self-interest, familiarity and intimidation threats particularly when significant connections remain between the individual and his or her former firm. Similarly, a member of the assurance team's independence may be threatened when an individual participates in the assurance engagement knowing, or having reason to believe, that he or she is to, or may, join the assurance client some time in the future.

8.141 If a member of the assurance team, partner or former partner of the firm has joined the assurance client, the significance of the self-interest, familiarity or intimidation threats created will depend upon the following factors:

- the position the individual has taken at the assurance client;
- the amount of any involvement the individual will have with the assurance team;
- the length of time that has passed since the individual was a member of the assurance team or firm; and
- the former position of the individual within the assurance team or firm.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- considering the appropriateness or necessity of modifying the assurance plan for the assurance engagement;
- assigning an assurance team to the subsequent assurance engagement that is of sufficient experience in relation to the individual who has joined the assurance client;
- involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary; or
- quality control review of the assurance engagement.

In all cases all of the following safeguards are necessary to reduce the threat to an acceptable level:

- the individual concerned is not entitled to any benefits or payments from the firm unless these are made in accordance with fixed pre-determined arrangements. In addition, any amount owed to the individual should not be of such significance to threaten the firm's independence; and
- the individual does not continue to participate or appear to participate in the firm's business or professional activities.

8.142 A self-interest threat is created when a member of the assurance team participates in the assurance engagement while knowing, or having reason to believe, that he or she is to, or may, join the assurance client some time in the future. This threat can be reduced to an acceptable level by the application of all of the following safeguards:

- policies and procedures to require the individual to notify the firm when entering serious employment negotiations with the assurance client; and
- removal of the individual from the assurance engagement.

In addition, consideration should be given to performing an independent review of any significant judgments made by that individual while on the engagement.

### RECENT SERVICE WITH ASSURANCE CLIENTS

8.143 To have a former officer, director or employee of the assurance client serve as a member of the assurance team may create self-interest, self-review and familiarity threats. This would be particularly true when a member of the assurance team has to report on, for example, subject matter he or she had prepared or elements of the financial statements he or she had valued while with the assurance client.

8.144 If, during the period covered by the assurance report, a member of the assurance team had served as an officer or director of the assurance client, or had been an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, the threat created would be so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Consequently, such individuals should not be assigned to the assurance team.

8.145 If, prior to the period covered by the assurance report, a member of the assurance team had served as an officer or director of the assurance client, or had been an employee in a position to exert direct and significant influence over the subject matter of the assurance engagement, this may create self-interest, self-review and familiarity threats. For example, such threats would be created if a decision made or work performed by the individual in the prior period, while employed by the assurance client, is to be evaluated in the current period as part of the current assurance engagement. The significance of the threats will depend upon factors such as:

- the position the individual held with the assurance client;
- the length of time that has passed since the individual left the assurance client; and
- the role the individual plays on the assurance team.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- involving an additional professional accountant to review the work done by the individual as part of the assurance team or otherwise advise as necessary; or
- discussing the issue with those charged with governance, such as the audit committee.

## SERVING AS AN OFFICER OR DIRECTOR ON THE BOARD OF ASSURANCE CLIENTS

- 8.146 If a partner or employee of the firm serves as an officer or as a director on the board of an assurance client the self-review and self-interest threats created would be so significant no safeguard could reduce the threats to an acceptable level. In the case of an audit engagement, if a partner or employee of a network firm were to serve as an officer or as a director on the board of an audit client the threats created would be so significant no safeguard could reduce the threats to an acceptable level. Consequently, if such an individual were to accept such a position the only course of action is to refuse to perform, or to withdraw from the assurance engagement.
- 8.147 The position of Company Secretary has different implications in different jurisdictions. The duties may range from administrative duties such as personnel management and the maintenance of company records and registers, to duties as diverse as ensuring that the company complies with regulations or providing advice on corporate governance matters. Generally this position is seen to imply a close degree of association with the entity and may create self-review and advocacy threats.
- 8.148 If a partner or employee of the firm or a network firm serves as Company Secretary for an audit client the self-review and advocacy threats created would generally be so significant, no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. When the practice is specifically permitted under local law, professional rules or practice, the duties and functions undertaken should be limited to those of a routine and formal administrative nature such as the preparation of minutes and maintenance of statutory returns.
- 8.149 Routine administrative services to support a company secretarial function or advisory work in relation to company secretarial administration matters is generally not perceived to impair independence, provided client management makes all relevant decisions.

## LONG ASSOCIATION OF SENIOR PERSONNEL WITH ASSURANCE CLIENTS

### General Provisions

- 8.150 Using the same senior personnel on an assurance engagement over a long period of time may create a familiarity threat. The significance of the threat will depend upon factors such as:
- the length of time that the individual has been a member of the assurance team;
  - the role of the individual on the assurance team;
  - the structure of the firm; and
  - the nature of the assurance engagement.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- rotating the senior personnel off the assurance team;
- involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done by the senior personnel or otherwise advise as necessary; or
- independent internal quality reviews.

#### Audit Clients that Are Listed Entities

8.151 Using the same lead engagement partner on an audit over a prolonged period may create a familiarity threat. This threat is particularly relevant in the context of the audit of listed entities and safeguards should be applied in such situations to reduce such threat to an acceptable level. Accordingly for the audit of listed entities:

- (a) the lead engagement partner should be rotated after a pre-defined period, normally no more than seven years; and
- (b) a partner rotating after a pre-defined period should not resume the lead engagement partner role until a further period of time, normally two years, has elapsed.

8.152 When an audit client becomes a listed entity the length of time the lead engagement partner has served the audit client in that capacity should be considered in determining when the partner should be rotated. However, the partner may continue to serve as the lead engagement partner for two additional years before rotating off the engagement.

8.153 While the lead engagement partner should be rotated after such a pre-defined period, some degree of flexibility over timing of rotation may be necessary in certain circumstances. Examples of such circumstances include:

- situations when the lead engagement partner's continuity is especially important to the audit client, for example, when there will be major changes to the audit client's structure that would otherwise coincide with the rotation of the lead engagement partner; and
- situations when, due to the size of the firm, rotation is not possible or does not constitute an appropriate safeguard.

In all such circumstances when the lead engagement partner is not rotated after such a pre-defined period equivalent safeguards should be applied to reduce any threats to an acceptable level.

8.154 When a firm has only a few audit partners with the necessary knowledge and experience to serve as lead engagement partner on an audit client that is a listed entity, rotation of the lead partner may not be an appropriate safeguard. In these circumstances the firm should apply other safeguards to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards would include involving an additional professional accountant who was not otherwise associated with the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary. This individual could be someone from outside the firm or someone within the firm who was not otherwise associated with the assurance team.

## PROVISION OF NON-ASSURANCE SERVICES TO ASSURANCE CLIENTS

8.155 Firms have traditionally provided to their assurance clients a range of non-assurance services that are consistent with their skills and expertise. Assurance clients value the benefits that derive from having these firms, who have a good understanding of the business, bring their knowledge and skill to bear in other areas. Furthermore, the provision of such non-assurance services will often result in the assurance team obtaining information regarding the assurance client's business and operations that is helpful in relation to the assurance engagement. The greater the knowledge of the assurance client's business, the better the assurance team will understand the assurance client's procedures and controls, and the business and financial risks that it faces. The provision of non-assurance services may, however, create threats to the independence of the firm, a network firm or the members of the assurance team, particularly with respect to perceived threats to independence. Consequently, it is necessary to evaluate the significance of any threat created by the provision of such services. In some cases it may be possible to eliminate or reduce the threat created by application of safeguards. In other cases no safeguards are available to reduce the threat to an acceptable level.

8.156 The following activities would generally create self-interest or self-review threats that are so significant that only avoidance of the activity or refusal to perform the assurance engagement would reduce the threats to an acceptable level:

- authorizing, executing or consummating a transaction, or otherwise exercising authority on behalf of the assurance client, or having the authority to do so;
- determining which recommendation of the firm should be implemented; and
- reporting, in a management role, to those charged with governance.

8.157 The examples set out in paragraphs 8.163 through 8.202 are addressed in the context of the provision of non-assurance services to an assurance client. The potential threats to independence will most frequently arise when a non-assurance service is provided to an audit client. The financial statements of an entity provide financial information about a broad range of transactions and events that have affected the entity. The subject matter of other assurance services, however, may be limited in nature. Threats to independence, however, may also arise when a firm provides a non-assurance service related to the subject matter of a non-audit assurance engagement. In such cases, consideration should be given to the significance of the firm's involvement with the subject matter of the non-audit assurance engagement, whether any self-review threats are created and whether any threats to independence could be reduced to an acceptable level by application of safeguards, or whether the non-assurance engagement should be declined. When the non-assurance service is not related to the subject matter of the non-audit assurance engagement, the threats to independence will generally be clearly insignificant.

8.158 The following activities may also create self-review or self-interest threats:

- having custody of an assurance client's assets;
- supervising assurance client employees in the performance of their normal recurring activities; and

- preparing source documents or originating data, in electronic or other form, evidencing the occurrence of a transaction (for example, purchase orders, payroll time records, and customer orders).

The significance of any threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- making arrangements so that personnel providing such services do not participate in the assurance engagement;
- involving an additional professional accountant to advise on the potential impact of the activities on the independence of the firm and the assurance team; or
- other relevant safeguards set out in national regulations.

8.159 New developments in business, the evolution of financial markets, rapid changes in information technology, and the consequences for management and control, make it impossible to draw up an all-inclusive list of all situations when providing non-assurance services to an assurance client might create threats to independence and of the different safeguards that might eliminate these threats or reduce them to an acceptable level. In general, however, a firm may provide services beyond the assurance engagement provided any threats to independence have been reduced to an acceptable level.

8.160 The following safeguards may be particularly relevant in reducing to an acceptable level threats created by the provision of non-assurance services to assurance clients:

- policies and procedures to prohibit professional staff from making management decisions for the assurance client, or assuming responsibility for such decisions;
- discussing independence issues related to the provision of non-assurance services with those charged with governance, such as the audit committee;
- policies within the assurance client regarding the oversight responsibility for provision of non-assurance services by the firm;
- involving an additional professional accountant to advise on the potential impact of the non-assurance engagement on the independence of the member of the assurance team and the firm;
- involving an additional professional accountant outside of the firm to provide assurance on a discrete aspect of the assurance engagement;
- obtaining the assurance client's acknowledgement of responsibility for the results of the work performed by the firm;
- disclosing to those charged with governance, such as the audit committee, the nature and extent of fees charged; or
- making arrangements so that personnel providing non-assurance services do not participate in the assurance engagement.

8.161 Before the firm accepts an engagement to provide a non-assurance service to an assurance client, consideration should be given to whether the provision of such a service would create a threat to independence. In situations when a threat created is other than clearly insignificant, the non-assurance engagement should be

declined unless appropriate safeguards can be applied to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

- 8.162 The provision of certain non-assurance services to audit clients may create threats to independence so significant that no safeguard could eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. However, the provision of such services to a related entity, division or discrete financial statement item of such clients may be permissible when any threats to the firm's independence have been reduced to an acceptable level by arrangements for that related entity, division or discrete financial statement item to be audited by another firm or when another firm re-performs the non-assurance service to the extent necessary to enable it to take responsibility for that service.

#### Preparing Accounting Records and Financial Statements

- 8.163 Assisting an audit client in matters such as preparing accounting records or financial statements may create a self-review threat when the financial statements are subsequently audited by the firm.
- 8.164 It is the responsibility of client management to ensure that accounting records are kept and financial statements are prepared, although they may request the firm to provide assistance. If firm, or network firm, personnel providing such assistance make management decisions, the self-review threat created could not be reduced to an acceptable level by any safeguards. Consequently, personnel should not make such decisions. Examples of such managerial decisions include the following:
- determining or changing journal entries, or the classifications for accounts or transaction or other accounting records without obtaining the approval of the audit client;
  - authorizing or approving transactions; and
  - preparing source documents or originating data (including decisions on valuation assumptions), or making changes to such documents or data.
- 8.165 The audit process involves extensive dialogue between the firm and management of the audit client. During this process, management requests and receives significant input regarding such matters as accounting principles and financial statement disclosure, the appropriateness of controls and the methods used in determining the stated amounts of assets and liabilities. Technical assistance of this nature and advice on accounting principles for audit clients are an appropriate means to promote the fair presentation of the financial statements. The provision of such advice does not generally threaten the firm's independence. Similarly, the audit process may involve assisting an audit client in resolving account reconciliation problems, analyzing and accumulating information for regulatory reporting, assisting in the preparation of consolidated financial statements (including the translation of local statutory accounts to comply with group accounting policies and the transition to a different reporting framework such as International Accounting Standards), drafting disclosure items, proposing adjusting journal entries and providing assistance and advice in the preparation of local statutory accounts of subsidiary entities. These services are considered to be a normal part of the audit process and do not, under normal circumstances, threaten independence.

### *General Provisions*

8.166 The examples in paragraphs 8.167 through 8.170 indicate that self-review threats may be created if the firm is involved in the preparation of accounting records or financial statements and those financial statements are subsequently the subject matter of an audit engagement of the firm. This notion may be equally applicable in situations when the subject matter of the assurance engagement is not financial statements. For example, a self-review threat would be created if the firm developed and prepared prospective financial information and subsequently provided assurance on this prospective financial information. Consequently, the firm should evaluate the significance of any self-review threat created by the provision of such services. If the self-review threat is other than clearly insignificant safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level.

### *Audit Clients that are not Listed Entities*

8.167 The firm, or a network firm, may provide an audit client that is not a listed entity with accounting and bookkeeping services, including payroll services, of a routine or mechanical nature, provided any self-review threat created is reduced to an acceptable level. Examples of such services include:

- recording transactions for which the audit client has determined or approved the appropriate account classification;
- posting coded transactions to the audit client's general ledger;
- preparing financial statements based on information in the trial balance; and
- posting audit client approved entries to the trial balance.

The significance of any threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- making arrangements so such services are not performed by a member of the assurance team;
- implementing policies and procedures to prohibit the individual providing such services from making any managerial decisions on behalf of the audit client;
- requiring the source data for the accounting entries to be originated by the audit client;
- requiring the underlying assumptions to be originated and approved by the audit client; or
- obtaining audit client approval for any proposed journal entries or other changes affecting the financial statements.

### *Audit Clients that are Listed Entities*

8.168 The provision of accounting and bookkeeping services, including payroll services and the preparation of financial statements or financial information which forms the basis of the financial statements on which the audit report is provided, on behalf of an audit client that is a listed entity, may impair the independence of the firm or network firm, or at least give the appearance of impairing independ-

ence. Accordingly, no safeguard other than the prohibition of such services, except in emergency situations and when the services fall within the statutory audit mandate, could reduce the threat created to an acceptable level. Therefore, a firm or a network firm should not, with the limited exceptions below, provide such services to listed entities which are audit clients.

8.169 The provision of accounting and bookkeeping services of a routine or mechanical nature to divisions or subsidiaries of listed audit clients would not be seen as impairing independence with respect to the audit client provided that the following conditions are met:

- the services do not involve the exercise of judgment;
- the divisions or subsidiaries for which the service is provided are collectively immaterial to the audit client, or the services provided are collectively immaterial to the division or subsidiary; and
- the fees to the firm, or network firm, from such services are collectively clearly insignificant.

If such services are provided, all of the following safeguards should be applied:

- the firm, or network firm, should not assume any managerial role nor make any managerial decisions;
- the listed audit client should accept responsibility for the results of the work; and
- personnel providing the services should not participate in the audit.

#### *Emergency Situations*

8.170 The provision of accounting and bookkeeping services to audit clients in emergency or other unusual situations, when it is impractical for the audit client to make other arrangements, would not be considered to pose an unacceptable threat to independence provided:

- the firm, or network firm, does not assume any managerial role or make any managerial decisions;
- the audit client accepts responsibility for the results of the work; and
- personnel providing the services are not members of the assurance team.

#### *Valuation Services*

8.171 A valuation comprises the making of assumptions with regard to future developments, the application of certain methodologies and techniques, and the combination of both in order to compute a certain value, or range of values, for an asset, a liability or for a business as a whole.

8.172 A self-review threat may be created when a firm or network firms performs a valuation for an audit client that is to be incorporated into the client's financial statements.

8.173 If the valuation service involves the valuation of matters material to the financial statements and the valuation involves a significant degree of subjectivity, the self-review threat created could not be reduced to an acceptable level by the applica-

tion of any safeguard. Accordingly, such valuation services should not be provided or, alternatively, the only course of action would be to withdraw from the audit engagement.

8.174 Performing valuation services that are neither separately, nor in the aggregate, material to the financial statements, or that do not involve a significant degree of subjectivity, may create a self-review threat that could be reduced to an acceptable level by the application of safeguards. Such safeguards might include:

- involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary;
- confirming with the audit client their understanding of the underlying assumptions of the valuation and the methodology to be used and obtaining approval for their use;
- obtaining the audit client's acknowledgement of responsibility for the results of the work performed by the firm; and
- making arrangements so that personnel providing such services do not participate in the audit engagement.

In determining whether the above safeguards would be effective, consideration should be given to the following matters:

- the extent of the audit client's knowledge, experience and ability to evaluate the issues concerned, and the extent of their involvement in determining and approving significant matters of judgment;
- the degree to which established methodologies and professional guidelines are applied when performing a particular valuation service;
- for valuations involving standard or established methodologies, the degree of subjectivity inherent in the item concerned;
- the reliability and extent of the underlying data;
- the degree of dependence on future events of a nature which could create significant volatility inherent in the amounts involved; and
- the extent and clarity of the disclosures in the financial statements.

8.175 When a firm, or a network firm, performs a valuation service for an audit client for the purposes of making a filing or return to a tax authority, computing an amount of tax due by the assurance client, or for the purpose of tax planning, this would not create a significant threat to independence because such valuations are generally subject to external review, for example by a tax authority.

8.176 When the firm performs a valuation that forms part of the subject matter of an assurance engagement that is not an audit engagement, the firm should consider any self-review threats. If the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.

#### Provision of Taxation Services to Audit Clients

8.177 In many jurisdictions, the firm may be asked to provide taxation services to an audit client. Taxation services comprise a broad range of services, including compliance, planning, provision of formal taxation opinions and assistance in the reso-

lution of tax disputes. Such assignments are generally not seen to create threats to independence.

#### Provision of Internal Audit Services to Audit Clients

- 8.178 A self-review threat may be created when a firm, or network firm, provides internal audit services to an audit client. Internal audit services may comprise an extension of the firm's audit service beyond requirements of generally accepted auditing standards, assistance in the performance of a client's internal audit activities or outsourcing of the activities. In evaluating any threats to independence, the nature of the service will need to be considered. For this purpose, internal audit services do not include operational internal audit services unrelated to the internal accounting controls, financial systems or financial statements.
- 8.179 Services involving an extension of the procedures required to conduct an audit in accordance with International Standards on Auditing would not be considered to impair independence with respect to an audit client provided that the firm's or network firm's personnel do not act or appear to act in a capacity equivalent to a member of audit client management.
- 8.180 When the firm, or a network firm, provides assistance in the performance of a client's internal audit activities or undertakes the outsourcing of some of the activities, any self-review threat created may be reduced to an acceptable level by ensuring that there is a clear separation between the management and control of the internal audit by audit client management and the internal audit activities themselves.
- 8.181 Performing a significant portion of the audit client's internal audit activities may create a self-review threat and a firm, or network firm, should consider the threats and proceed with caution before taking on such activities. Appropriate safeguards should be put in place and the firm, or network firm, should, in particular, ensure that the audit client acknowledges its responsibilities for establishing, maintaining and monitoring the system of internal controls.
- 8.182 Safeguards that should be applied in all circumstances to reduce any threats created to an acceptable level include ensuring that:
- the audit client is responsible for internal audit activities and acknowledges its responsibility for establishing, maintaining and monitoring the system of internal controls;
  - the audit client designates a competent employee, preferably within senior management, to be responsible for internal audit activities;
  - the audit client, the audit committee or supervisory body approves the scope, risk and frequency of internal audit work;
  - the audit client is responsible for evaluating and determining which recommendations of the firm should be implemented;
  - the audit client evaluates the adequacy of the internal audit procedures performed and the findings resulting from the performance of those procedures by, among other things, obtaining and acting on reports from the firm; and
  - the findings and recommendations resulting from the internal audit activities are reported appropriately to the audit committee or supervisory body.

- 8.183 Consideration should also be given to whether such non-assurance services should be provided only by personnel not involved in the audit engagement and with different reporting lines within the firm.

#### Provision of IT Systems Services to Audit Clients

- 8.184 The provision of services by a firm or network firm to an audit client that involve the design and implementation of financial information technology systems that are used to generate information forming part of a client's financial statements may create a self-review threat.
- 8.185 The self-review threat is likely to be too significant to allow the provision of such services to an audit client unless appropriate safeguards are put in place ensuring that:
- the audit client acknowledges its responsibility for establishing and monitoring a system of internal controls;
  - the audit client designates a competent employee, preferably within senior management, with the responsibility to make all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system;
  - the audit client makes all management decisions with respect to the design and implementation process;
  - the audit client evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the system; and
  - the audit client is responsible for the operation of the system (hardware or software) and the data used or generated by the system.
- 8.186 Consideration should also be given to whether such non-assurance services should be provided only by personnel not involved in the audit engagement and with different reporting lines within the firm.
- 8.187 The provision of services by a firm or network firm to an audit client which involve either the design or the implementation of financial information technology systems that are used to generate information forming part of a client's financial statements may also create a self-review threat. The significance of the threat, if any, should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.
- 8.188 The provision of services in connection with the assessment, design and implementation of internal accounting controls and risk management controls are not considered to create a threat to independence provided that firm or network firm personnel do not perform management functions.

#### Temporary Staff Assignments to Audit Clients

- 8.189 The lending of staff by a firm, or network firm, to an audit client may create a self-review threat when the individual is in a position to influence the preparation of a client's accounts or financial statements. In practice, such assistance may be given (particularly in emergency situations) but only on the understanding that the firm's or network firm's personnel will not be involved in:

- (a) making management decisions;
- (b) approving or signing agreements or other similar documents; or
- (c) exercising discretionary authority to commit the client.

Each situation should be carefully analyzed to identify whether any threats are created and whether appropriate safeguards should be implemented. Safeguards that should be applied in all circumstances to reduce any threats to an acceptable level include:

- the staff providing the assistance should not be given audit responsibility for any function or activity that they performed or supervised during their temporary staff assignment; and
- the audit client should acknowledge its responsibility for directing and supervising the activities of firm, or network firm, personnel.

#### Provision of Litigation Support Services to Audit Clients

8.190 Litigation support services may include such activities as acting as an expert witness, calculating estimated damages or other amounts that might become receivable or payable as the result of litigation or other legal dispute, and assistance with document management and retrieval in relation to a dispute or litigation.

8.191 A self-review threat may be created when the litigation support services provided to an audit client include the estimation of the possible outcome and thereby affects the amounts or disclosures to be reflected in the financial statements. The significance of any threat created will depend upon factors such as:

- the materiality of the amounts involved;
- the degree of subjectivity inherent in the matter concerned; and
- the nature of the engagement.

The firm, or network firm, should evaluate the significance of any threat created and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- policies and procedures to prohibit individuals assisting the audit client from making managerial decisions on behalf of the client;
- using professionals who are not members of the assurance team to perform the service; or
- the involvement of others, such as independent experts.

8.192 If the role undertaken by the firm or network firm involved making managerial decisions on behalf of the audit client, the threats created could not be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Therefore, the firm or network firm should not perform this type of service for an audit client.

#### Provision of Legal Services to Audit Clients

8.193 Legal services are defined as any services for which the person providing the services must either be admitted to practice before the Courts of the jurisdiction in which such services are to be provided, or have the required legal training to prac-

tice law. Legal services encompass a wide and diversified range of areas including both corporate and commercial services to clients, such as contract support, litigation, mergers and acquisition advice and support and the provision of assistance to clients' internal legal departments. The provision of legal services by a firm, or network firm, to an entity that is an audit client may create both self-review and advocacy threats.

- 8.194 Threats to independence need to be considered depending on the nature of the service to be provided, whether the service provider is separate from the assurance team and the materiality of any matter in relation to the entities' financial statements. The safeguards set out in paragraph 8.160 may be appropriate in reducing any threats to independence to an acceptable level. In circumstances when the threat to independence cannot be reduced to an acceptable level the only available action is to decline to provide such services or withdraw from the audit engagement.
- 8.195 The provision of legal services to an audit client which involve matters that would not be expected to have a material effect on the financial statements are not considered to create an unacceptable threat to independence.
- 8.196 There is a distinction between advocacy and advice. Legal services to support an audit client in the execution of a transaction (e.g. contract support, legal advice, legal due diligence and restructuring) may create self-review threats; however, safeguards may be available to reduce these threats to an acceptable level. Such a service would not generally impair independence, provided that:
- members of the assurance team are not involved in providing the service; and
  - in relation to the advice provided, the audit client makes the ultimate decision or, in relation to the transactions, the service involves the execution of what has been decided by the audit client.
- 8.197 Acting for an audit client in the resolution of a dispute or litigation in such circumstances when the amounts involved are material in relation to the financial statements of the audit client would create advocacy and self-review threats so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. Therefore, the firm should not perform this type of service for an audit client.
- 8.198 When a firm is asked to act in an advocacy role for an audit client in the resolution of a dispute or litigation in circumstances when the amounts involved are not material to the financial statements of the audit client, the firm should evaluate the significance of any advocacy and self-review threats created and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:
- policies and procedures to prohibit individuals assisting the audit client from making managerial decisions on behalf of the client; or
  - using professionals who are not members of the assurance team to perform the service.

- 8.199 The appointment of a partner or an employee of the firm or network firm as General Counsel for legal affairs to an audit client would create self-review and advocacy threats that are so significant no safeguards could reduce the threats to an acceptable level. The position of General Counsel is generally a senior management position with broad responsibility for the legal affairs of a company and consequently, no member of the firm or network firm should accept such an appointment for an audit client.

#### Recruiting Senior Management

- 8.200 The recruitment of senior management for an assurance client, such as those in a position to affect the subject of the assurance engagement, may create current or future self-interest, familiarity and intimidation threats. The significance of the threat will depend upon factors such as
- the role of the person to be recruited; and
  - the nature of the assistance sought.

The firm could generally provide such services as reviewing the professional qualifications of a number of applicants and provide advice on their suitability for the post. In addition, the firm could generally produce a short-list of candidates for interview, provided it has been drawn up using criteria specified by the assurance client.

The significance of the threat created should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. In all cases, the firm should not make management decisions and the decision as to whom to hire should be left to the client.

#### Corporate Finance and Similar Activities

- 8.201 The provision of corporate finance services, advice or assistance to an assurance client may create advocacy and self-review threats. In the case of certain corporate finance services, the independence threats created would be so significant no safeguards could be applied to reduce the threats to an acceptable level. For example, promoting, dealing in, or underwriting of an assurance client's shares is not compatible with providing assurance services. Moreover, committing the assurance client to the terms of a transaction or consummating a transaction on behalf of the client would create a threat to independence so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level. In the case of an audit client the provision of those corporate finance services referred to above by a firm or a network firm would create a threat to independence so significant no safeguard could reduce the threat to an acceptable level.
- 8.202 Other corporate finance services may create advocacy or self-review threats; however, safeguards may be available to reduce these threats to an acceptable level. Examples of such services include assisting a client in developing corporate strategies, assisting in identifying or introducing a client to possible sources of capital that meet the client specifications or criteria, and providing structuring advice and assisting a client in analyzing the accounting effects of proposed transactions. Safeguards that should be considered include:

- policies and procedures to prohibit individuals assisting the assurance client from making managerial decisions on behalf of the client;
- using professionals who are not members of the assurance team to provide the services; and
- ensuring the firm does not commit the assurance client to the terms of any transaction or consummate a transaction on behalf of the client.

## FEES AND PRICING

### Fees – Relative Size

8.203 When the total fees generated by an assurance client represent a large proportion of a firm's total fees, the dependence on that client or client group and concern about the possibility of losing the client may create a self-interest threat. The significance of the threat will depend upon factors such as:

- the structure of the firm; and
- whether the firm is well established or newly created.

The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- discussing the extent and nature of fees charged with the audit committee, or others charged with governance;
- taking steps to reduce dependency on the client;
- external quality control reviews; and
- consulting a third party, such as a professional regulatory body or another professional accountant.

8.204 A self-interest threat may also be created when the fees generated by the assurance client represent a large proportion of the revenue of an individual partner. The significance of the threat should be evaluated and, if the threat is other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threat to an acceptable level. Such safeguards might include:

- policies and procedures to monitor and implement quality control of assurance engagements; and
- involving an additional professional accountant who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary.

### Fees – Overdue

8.205 A self-interest threat may be created if fees due from an assurance client for professional services remain unpaid for a long time, especially if a significant part is not paid before the issue of the assurance report for the following year. Generally the payment of such fees should be required before the report is issued. The following safeguards may be applicable:

- discussing the level of outstanding fees with the audit committee, or others charged with governance; and

- involving an additional professional accountant who did not take part in the assurance engagement to provide advice or review the work performed.

The firm should also consider whether the overdue fees might be regarded as being equivalent to a loan to the client and whether, because of the significance of the overdue fees, it is appropriate for the firm to be re-appointed.

## Pricing

8.206 When a firm obtains an assurance engagement at a significantly lower fee level than that charged by the predecessor firm, or quoted by other firms, the self-interest threat created will not be reduced to an acceptable level unless:

- the firm is able to demonstrate that appropriate time and qualified staff are assigned to the task; and
- all applicable assurance standards, guidelines and quality control procedures are being complied with.

## Contingent Fees

8.207 Contingent fees are fees calculated on a predetermined basis relating to the outcome or result of a transaction or the result of the work performed. For the purposes of this section, fees are not regarded as being contingent if a court or other public authority has established them.

8.208 A contingent fee charged by a firm in respect of an assurance engagement creates self-interest and advocacy threats that cannot be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Accordingly, a firm should not enter into any fee arrangement for an assurance engagement under which the amount of the fee is contingent on the result of the assurance work or on items that are the subject matter of the assurance engagement.

8.209 A contingent fee charged by a firm in respect of a non-assurance service provided to an assurance client may also create self-interest and advocacy threats. If the amount of the fee for a non-assurance engagement was agreed to, or contemplated, during an assurance engagement and was contingent on the result of that assurance engagement, the threats could not be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Accordingly, the only acceptable action is not to accept such arrangements. For other types of contingent fee arrangements, the significance of the threats created will depend on factors such as:

- the range of possible fee amounts;
- the degree of variability;
- the basis on which the fee is to be determined;
- whether the outcome or result of the transaction is to be reviewed by an independent third party; and
- the effect of the event or transaction on the assurance engagement.

The significance of the threats should be evaluated and, if the threats are other than clearly insignificant, safeguards should be considered and applied as necessary to reduce the threats to an acceptable level. Such safeguards might include:

- disclosing to the audit committee, or others charged with governance, the extent of nature and extent of fees charged;
- review or determination of the final fee by an unrelated third party; or
- quality and control policies and procedures.

## GIFTS AND HOSPITALITY

8.210 Accepting gifts or hospitality from an assurance client may create self-interest and familiarity threats. When a firm or a member of the assurance team accepts gifts or hospitality, unless the value is clearly insignificant, the threats to independence cannot be reduced to an acceptable level by the application of any safeguard. Consequently, a firm or a member of the assurance team should not accept such gifts or hospitality.

## ACTUAL OR THREATENED LITIGATION

8.211 When litigation takes place, or appears likely, between the firm or a member of the assurance team and the assurance client, a self-interest or intimidation threat may be created. The relationship between client management and the members of the assurance team must be characterized by complete candor and full disclosure regarding all aspects of a client's business operations. The firm and the client's management may be placed in adversarial positions by litigation, affecting management's willingness to make complete disclosures and the firm may face a self-interest threat. The significance of the threat created will depend upon such factors as:

- the materiality of the litigation;
- the nature of the assurance engagement; and
- whether the litigation relates to a prior assurance engagement.

Once the significance of the threat has been evaluated the following safeguards should be applied, if necessary, to reduce the threats to an acceptable level:

- disclosing to the audit committee, or others charged with governance, the extent and nature of the litigation;
- if the litigation involves a member of the assurance team, removing that individual from the assurance team; or
- involving an additional professional accountant in the firm who was not a member of the assurance team to review the work done or otherwise advise as necessary.

If such safeguards do not reduce the threat to an appropriate level, the only appropriate action is to withdraw from, or refuse to accept, the assurance engagement.



## NORMES RELATIVES AU CONTRÔLE DES APPORTS EN NATURE ET QUASI-APPORTS

(Texte approuvé par le Conseil de l'IRE le 7 décembre 2001)

*Vu la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'IRE, telle que modifiée par la loi du 21 février 1985, spécialement les articles 2, 3 et 18bis;*

*Considérant la nécessité de préciser les normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports approuvées par le Conseil de l'Institut en sa séance du 1er septembre 1995, notamment en ce qui concerne la portée de l'intervention du réviseur d'entreprises;*

*Etant donné que cette adaptation s'inspire dans le cadre de récentes évolutions au niveau national et international desquelles il ressort qu'un auditeur risque de compromettre son indépendance dans le cas où il doit donner un avis sur le caractère légitime et équitable d'une opération («fairness opinion»);*

*Vu également la nécessité d'adapter les références légales concernant le droit des sociétés au nouveau Code des sociétés;*

*Vu l'avis du Conseil Supérieur des Professions économiques du 31 octobre 2001;*

*Le Conseil a adopté en sa séance du 7 décembre 2001 une nouvelle version des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.*

*Les présentes normes qui remplacent les normes du 1<sup>er</sup> septembre 1995 relatives au contrôle des apports et des quasi-apports seront appliquées par les réviseurs d'entreprises au plus tard le 1<sup>er</sup> avril 2002.*

### 1. PRINCIPES

- 1.1. Les opérations visées par la présente norme sont celles prévues par le Code des sociétés aux articles 443, 445 601 et 657 en ce qui concerne les sociétés anonymes et en commandite par actions, 218, 220 et 312 en ce qui concerne les sociétés privées à responsabilité limitée, 394, 396 § 1<sup>er</sup> et 423 en ce qui concerne les sociétés coopératives à responsabilité limitée, ainsi qu'à l'article 844 en ce qui concerne les groupements d'intérêt économique.
- 1.1.1. Les présentes normes concernent tant la constitution et l'augmentation de capital par un apport en nature, que l'opération visée par la loi par laquelle la société se

propose d'acquiescer un bien appartenant à un fondateur, à un administrateur-gérant ou à un actionnaire-associé, dans un délai de deux ans à compter de sa constitution, pour une contre-valeur au moins égale à 1/10e du capital souscrit, opérations ci-après dénommées «quasi-apports».

Quoiqu'il existe une distinction juridique entre l'apport en nature et une cession sous forme de quasi-apport, ce qui se reflète dans la nature du rapport à émettre par le réviseur d'entreprises, les principaux travaux de contrôle doivent être considérés comme comparables.

- 1.1.2. Les présentes normes ne s'appliquent pas aux opérations de fusion, de scission ou apports d'universalités et de branches d'activités visées par le livre XI du Code des sociétés, à l'exception du contrôle des apports en nature en cas de scission. Ces opérations sont traitées dans des normes séparées.
- 1.1.3. Lorsqu'un apport en nature de biens formant un ensemble est rémunéré pour partie en actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport en nature et pour partie en numéraire, il y a lieu d'appliquer la procédure relative aux apports en nature; on considèrera en effet que toutes les garanties de protection des actionnaires et des tiers (informations par voie de rapport et décision de l'assemblée générale) sont réunies à suffisance dans un seul rapport de l'organe de gestion et un seul rapport du réviseur d'entreprises.

Par contre, lorsqu'il apparaît que les opérations d'apport en nature et de cession portent sur des biens distincts, que l'on peut identifier et qualifier séparément l'apport en nature d'un bien d'une part et la cession de l'autre, chacune de ces opérations devra suivre son régime légal propre (soit apport en nature – art. 218, 394, 443, soit quasi-apport – art. 220, 396 et 445 C. soc.).

- 1.1.4. Lorsque le réviseur d'entreprises est invité à faire rapport sur une opération en vue d'une régularisation parce qu'un apport en nature a été effectué sans respecter toutes les formes légales, il devra faire une distinction entre les trois situations suivantes:

- a) soit aucun acte authentique n'a été passé lorsque cela est requis par le Code des sociétés; dans ce cas, le réviseur d'entreprises effectuera la mission conformément aux présentes normes sans omettre de spécifier les circonstances dans son rapport;
- b) soit l'opération est annulable pour défaut de rapport de réviseur d'entreprises ou un autre motif mentionné à l'article 64 du Code des sociétés; l'assemblée générale décide de la considérer comme nulle et de procéder à la confirmation de l'opération par acte authentique lorsque cela est requis par le Code des sociétés (art. 222, 396 et 447 C. soc.); dans ce cas, le réviseur d'entreprises pourra effectuer la mission conformément aux présentes normes sans omettre de spécifier les circonstances dans son rapport;

- c) soit l'assemblée générale n'est pas invitée à confirmer de façon authentique lorsque cela est requis par le Code des sociétés l'acte annulable pour défaut de rapport. Dans ce cas, le réviseur d'entreprises effectue une mission conventionnelle; il ne peut pas se référer aux présentes normes. Son rapport peut présenter un certain intérêt dans le contexte de la responsabilité des fondateurs ou membres de l'organe de gestion (responsabilité des fondateurs: art. 229, 4° (SPRL), 405, 3° (SCRL), et 456, 3° (SA et SCA) du C. soc.; responsabilité des membres de l'organe de gestion: art. 314, 4° (SPRL), 424, 3° (SCRL), et 610, 4° (SA et SCA) du C. soc.), s'il constate l'absence de surévaluation des apports en nature. Cette mission ne peut pas être effectuée par le commissaire qui, en toute hypothèse, devra mentionner l'infraction dans son rapport révisoral à l'assemblée générale annuelle.

En ce qui concerne une opération de quasi-apport, le réviseur d'entreprises peut accepter d'effectuer un rapport de régularisation à l'intention de l'assemblée générale:

- a) lorsque celle-ci n'a jamais été invitée à donner l'autorisation requise par la loi, et qu'en conséquence l'acquisition par la société était irrégulière; dans ce cas, le réviseur d'entreprises appliquera les présentes normes mais son rapport mentionnera qu'il s'agit de régulariser une situation de fait;
- b) lorsque celle-ci a décidé l'acquisition mais que sa décision est annulable, par exemple par défaut de rapport révisoral (art. 222 (SPRL), 396 (SCRL) et 447, dernier alinéa (SA et SCA) du C. soc.); dans ce cas, en vue de prendre une décision régulière, l'assemblée pourra souhaiter obtenir un rapport révisoral conforme aux présentes normes; ce rapport spécifiera les circonstances.

Si un rapport de régularisation a été dûment établi, le commissaire peut s'abstenir de toute autre mention dans son rapport à l'assemblée générale annuelle puisque les actionnaires ont déjà été complètement informés. Si aucun rapport de régularisation n'a été demandé ou établi, une mention spécifique dans le rapport de révision s'imposera en application des articles 140 et 144 du Code des sociétés.

- 1.2. Avant d'accepter une mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, le réviseur d'entreprises doit s'assurer qu'il dispose des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement. Il ne peut accepter une mission dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son jugement.
- 1.2.1. Il est recommandé de rédiger une lettre de mission dans laquelle le réviseur d'entreprises rappelle les responsabilités de chaque partie concernée pour l'élaboration des rapports requis par la loi. Il souligne en particulier que l'évaluation proprement dite de l'apport en nature est effectuée par l'organe de gestion. Il rappelle en outre les exigences en matière d'accès à l'information ainsi que les modalités de calcul des honoraires.

Le réviseur d'entreprises prêtera une attention particulière aux paragraphes 1.2. et 1.3. de la recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises.

Dans certains cas le réviseur d'entreprises peut estimer indispensable de demander à l'organe de gestion ou aux fondateurs qu'ils se fassent assister par des experts externes.

- 1.2.2. Les règles d'indépendance sont celles qui valent pour toute mission de révision conformément au chapitre III du règlement de déontologie. En particulier, le réviseur d'entreprises ne peut accepter d'effectuer une mission de contrôle lorsqu'il n'est pas indépendant par rapport aux parties concernées et notamment les apporteurs ou cédants et en ce qui concerne la société, des actionnaires significatifs et les dirigeants.
- 1.2.3. Si, avant même sa désignation, il apparaît que le réviseur d'entreprises n'obtiendra pas l'information indispensable pour mener ses travaux à bien (délai, manque d'organisation comptable, localisation du bien, doutes sur la propriété du bien, etc), il déclinera la mission.

Dans ce contexte le réviseur d'entreprises suivra attentivement les opérations qui tombent sous le champ d'application de la loi sur le blanchiment d'argent (loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux), ainsi que l'éventuelle obligation de déclaration desdites opérations. A cet égard, il convient de se référer aussi au paragraphe 6.2. de la recommandation de révision du 5 juin 1998 relative aux fraudes et aux actes illégaux.

Le réviseur d'entreprises prêtera une attention particulière à l'obligation de détenir, dans ses documents de travail, une copie des pièces d'identification de l'apporteur (carte d'identité ou passeport pour une personne physique, statuts et pièces d'immatriculation pour une personne morale).

- 1.5. Le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire peut décliner la mission.
- 1.4. L'intervention du professionnel vise à commenter l'identification et la description du bien qui est apporté ou cédé, ainsi que les modes d'évaluation adoptés par l'organe de gestion pour fixer la rémunération. Le réviseur d'entreprises ne se prononcera cependant pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération («no fairness opinion<sup>(1)</sup>»).

Le réviseur d'entreprises attachera une importance particulière à ce que l'apport en nature ou le bien à céder ne soit pas surévalué.

(1) «Fairness opinions are opinions that an accounting firm provides on the adequacy of consideration in a transaction», Securities and Exchange Commission (SEC), «Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», Release 33-7919 du 21 novembre 2000 (III.D.4.b.(III) Appraisal of Valuation Services and Fairness Opinions) (<http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>).

- 1.5. Lorsqu'une ou plusieurs dispositions de la recommandation de révision du 5 juin 1998 relative aux fraudes et aux actes illégaux trouvent à s'appliquer, le réviseur d'entreprises y accordera une attention particulière.

## 2. TRAVAUX DE CONTROLE

- 2.1. Le réviseur d'entreprises, chargé du contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport demande si un confrère n'a pas été chargé de la même mission et examine si un commissaire n'est pas de droit habilité à remplir cette mission. Dans ce cas, il prend contact avec ce confrère.

- 2.1.1. Le réviseur d'entreprises demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois, d'une *mission révisoriale* dans la même société.

- 2.1.2. Conformément aux règles générales de déontologie, si un confrère a été précédemment consulté par les parties en relation avec cette mission, le réviseur d'entreprises devra prendre contact avec ce dernier 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 réviseur d'entreprises;
- de s'assurer du paiement des honoraires qui lui seraient dus; sauf dans le cas où le client a adressé une lettre de contestation à l'I.R.E., ou auprès d'une juridiction ordinaire, il préférera commencer ses travaux après le paiement desdits honoraires.

- 2.2. Lorsqu'il effectue le contrôle d'une opération d'apport en nature ou de quasi-apport, le réviseur d'entreprises procède à l'identification de l'opération projetée. Dans l'identification de l'opération, il s'efforce de comprendre les objectifs économiques et financiers réels de l'opération au-delà de la présentation formelle. En vue de préparer ses travaux de contrôle, il procède à l'évaluation des risques liés à l'opération.

- 2.2.1. S'il s'agit d'une opération d'apport en nature à la constitution de la société, le réviseur d'entreprises obtiendra communication du projet de statuts.

Le réviseur d'entreprises examinera plus particulièrement l'objet social, la structure du capital, l'existence de titres hors capital, les droits attachés aux différentes catégories d'actions ou parts et notamment les droits aux bénéfices et à la répartition de l'avoir social, éventuellement conférés aux titres non représentatifs du capital.

- 2.2.2. S'il s'agit d'une opération d'augmentation de capital par apports en nature, outre les points mentionnés ci-dessus au paragraphe 2.2.1., le réviseur d'entreprises exa-

minera les modalités prévues pour la modification des statuts. Il vérifiera que pour l'opération projetée, le Code des sociétés est appliqué correctement; en cas d'augmentation de capital dans une société anonyme ou une société en commandite par actions, en application de la technique du capital autorisé, le réviseur d'entreprises vérifiera spécialement dans quelle mesure l'article 603 du Code des sociétés est respecté.

- 2.2.3. S'il s'agit d'une opération de quasi-apport, le réviseur d'entreprises examinera le projet de convention relatif à l'acquisition des biens.

Il examinera en outre les statuts coordonnés de la société, son objet social ainsi que la qualité de la personne qui cède le bien à la société. A cet égard, le réviseur d'entreprises s'interrogera en particulier sur le respect des conditions prévues aux articles 220, 396 ou 445 Code des sociétés.

- 2.2.4. Dans les trois cas précités, le réviseur d'entreprises prêtera une attention particulière au rapport que les fondateurs ou l'organe de gestion de la société doivent établir et dans lequel les fondateurs ou l'organe de gestion ont procédé à l'évaluation des biens à apporter ou à transférer. Etant donné que ce rapport doit, le cas échéant, exposer les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du rapport du réviseur d'entreprises, on doit conclure qu'il n'est pas toujours définitif avant la remise du rapport de contrôle. Ceci n'empêchera pas le réviseur d'entreprises de demander communication des projets de rapport dans la mesure où ces derniers comprendront nécessairement des indications sur la description des apports en nature ou quasi-apports ainsi que de leur évaluation.

Si le projet de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe de gestion n'a pas pu être obtenu par le réviseur d'entreprises avant qu'il n'entame sa mission, il s'efforcera néanmoins d'obtenir des informations suffisantes et, entre autres, le projet des statuts ou de modification des statuts, ou le projet de convention de cession. Il ne clôturera cependant pas son rapport révisoral tant qu'il n'aura pas reçu le projet de rapport des fondateurs ou de l'organe de gestion.

- 2.2.5. L'étude des modalités de l'opération se poursuit jusqu'à la conclusion de la mission et englobe toutes les opérations qui se rapportent à celle-ci. Jusqu'à la date de signature de son rapport, le réviseur d'entreprises doit se montrer attentif à toutes les modifications que les parties souhaiteraient apporter aux modalités de l'apport en nature ou du quasi-apport.

- 2.2.6. Le réviseur d'entreprises doit s'informer du contexte général de l'opération et son examen doit prendre en considération la manière dont les intérêts des parties et des tiers ont été traités. Il ne se prononcera cependant pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération (=no fairness opinion=).

- 2.3. Pour vérifier la description des valeurs actives et passives qui font l'objet des apports en nature ou quasi-apports, le réviseur d'entreprises demande aux fondateurs ou à l'organe de gestion de lui faire parvenir tous les documents et données économiques qu'il juge indispensables à son contrôle.

2.3.1. Le réviseur d'entreprises demande aux fondateurs ou à l'organe de gestion de lui faire parvenir, compte tenu de l'importance relative de chaque bien transféré, les éléments nécessaires pour se former une opinion et contrôler leur concordance avec la description des apports en nature ou quasi-apports sur:

- l'existence, la localisation et le caractère apportable des biens, droits et obligations à céder;
- la propriété des biens par le cédant (par ex. extraits hypothécaires) et l'identité du cédant; le réviseur d'entreprises s'inquiètera notamment du régime matrimonial du cédant;
- l'état physique du bien et sa fonction d'utilité pour la société (état d'entretien, aspects environnementaux, etc...)
- les engagements éventuels (sûreté, mandat ou promesse d'hypothéquer) qui les grevent ainsi que le droit d'utilisation du bien dans le chef de la société bénéficiaire; en ce qui concerne le contrôle des sûretés, le réviseur d'entreprises devra être notamment attentif à ce que le cédant obtienne du créancier l'autorisation écrite d'aliéner le bien;
- en cas d'apport en nature ou de quasi-apport d'une exploitation individuelle en société ou d'une branche d'activité qui ne s'effectuerait pas conformément aux articles 759 e.s. du Code des sociétés, l'existence d'engagements en matière de contrat de travail (CCT n° 326*is*), de convention d'acquisition ou de cession d'immobilisations, de risques d'environnement, etc.;
- l'obtention, dans les délais légaux, du certificat fiscal visé à l'article 442*bis* CIR;
- le degré satisfaisant de description de chaque élément à céder;
- dans la mesure où il s'agirait d'une opération dans laquelle la société bénéficiaire accepte de supporter des charges ou dettes, la portée de l'engagement de la société.
- toute autre information utile à la mission.

2.3.2. Il est utile de prendre contact dans les meilleurs délais avec le notaire instrumentant en vue de coordonner les travaux de vérification liés notamment à la description des droits immobiliers, aux engagements grevant ces biens et aux contraintes susceptibles de peser sur leur utilisation future (principalement dans le domaine de l'aménagement du territoire).

2.4. Le réviseur d'entreprises contrôle les modes d'évaluation de chaque apport en nature ou de chaque bien à céder adoptés par les parties, ainsi que leurs motivations. Il juge la valeur du choix opéré par les parties. Le réviseur d'entreprises attachera une importance particulière à ce que l'apport en nature ou le bien à céder ne soit pas surévalué. Le réviseur d'entreprises ne peut en aucun cas procéder lui-même à l'évaluation de chaque apport en nature ou du bien cédé.



- 2.4.1. L'objectif du contrôle des évaluations de chaque apport en nature ou du bien à céder est de déterminer dans quelle mesure les méthodes retenues par les parties conduisent à des valeurs qui ne s'écartent pas de façon manifeste des valeurs qui résulteraient d'un contrat entre parties non liées dans des circonstances normales de marché. Le réviseur d'entreprises attachera une attention particulière à ce que l'apport en nature ou le bien à céder ne soit pas surévalué.
- 2.4.2. Compte tenu de l'importance relative des biens à transférer, le réviseur d'entreprises demande aux fondateurs ou à l'organe de gestion de lui faire parvenir toutes les justifications et preuves qu'il estime nécessaires et il effectue à cet égard les contrôles nécessaires:
- les inventaires des éléments à transférer, ainsi que la documentation de nature à en permettre le contrôle;
  - tout renseignement utile sur les conditions d'utilisation des biens acquis notamment dans le cadre d'une activité réglementée, ou lorsqu'une autorisation d'exploitation est requise.
  - les données historiques, les opinions dûment exprimées par les responsables au sujet de la consistance et des perspectives des biens incorporels (les critères forfaitaires, fiscaux ou autres ne constituent pas nécessairement une méthode d'évaluation appropriée);
  - les éléments sous-jacents qui appaieront l'évaluation des immobilisations financières (comptes annuels, perspectives d'avenir, etc);
  - la spécification de toutes les créances et dettes sur tiers ainsi que la documentation synthétique et analytique en permettant le contrôle; il réunira entre autres les éléments nécessaires au calcul de l'escompte lorsque les créances ou les dettes ne sont pas productives d'intérêt ou portent un intérêt anormalement faible;
  - la description des éléments qui furent à l'origine des créances de l'apporteur sur la société dans le cas de l'incorporation de ces créances au capital;
  - l'impact que pourrait avoir sur l'évaluation, les droits et engagements liés aux valeurs actives et passives, ainsi que mentionné ci-dessus sous 2.3.1.;
  - le cas échéant, une copie du rapport d'expert tel que visé au paragraphe 1.2.1. mentionné ci-dessus.
- 2.4.3. Pour apprécier les modes d'évaluation des apports en nature ou quasi-apports adoptés par les parties, le réviseur d'entreprises procède:
- à l'examen des modes d'évaluation adoptés par les parties;
  - à l'étude des motivations du choix de ces modes d'évaluation;
  - au jugement du caractère approprié des modes d'évaluation arrêtés en rapport avec l'économie d'entreprise, c'est-à-dire en fonction de leur utilité pour la

société qui les reçoit et en tenant compte des circonstances de marché; les évaluations se feront en principe dans une perspective de continuité de l'exploitation.

Le réviseur d'entreprises examine si les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture des comptes ou après la date d'établissement de la valeur des apports sont de nature à influencer les modes d'évaluation retenus. Dans l'affirmative, il en tiendra compte dans les conclusions de son rapport (paragraphe 3.6.).

- 2.4.4. Dans les apports en nature ou quasi-apports de fonds de commerce (sauf application de l'article 768 C. soc.), les parties utilisent parfois des méthodes d'évaluation forfaitaires établies par secteur. Ces méthodes se basent sur l'expérience du prix négocié dans le secteur de l'artisanat et du petit commerce.

Elles ne peuvent pas être appliquées dans l'abstrait sans faire référence à la situation concrète de l'entreprise. L'enregistrement d'une valeur incorporelle représentative de la clientèle à l'actif du bilan représente le plus souvent la valorisation de l'espérance de maintien des relations d'affaires avec les clients qui ont traité avec l'entreprise dans le passé. A ce propos, l'examen du plan financier constituera une information utile.

En conséquence, le goodwill doit tenir compte d'éléments propres à l'entreprise tels que des facteurs de situation, de fidélité de la clientèle dans le type d'entreprise en cause, la poursuite de la collaboration du cédant avec la société, l'évolution croissante ou décroissante du chiffre d'affaires et du résultat, etc. Dans le calcul du goodwill, il est recommandé de tenir compte, en fonction des circonstances, du caractère normal de la rémunération du travail et autres charges normales de l'exploitation (loyer, etc...) dans les années qui précèdent l'apport en nature ou le quasi-apport.

- 2.4.5. Le réviseur d'entreprises notera dans ses documents de travail tous les éléments résultant de son contrôle qui sont susceptibles de justifier ultérieurement le contenu de son rapport.

- 2.5. Dans le cas d'un apport en nature, le réviseur d'entreprises vérifie si les valeurs, auxquelles conduisent les évaluations, correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale, ou à défaut de valeur nominale, au pair comptable des actions ou parts à émettre en contrepartie majoré, le cas échéant, de la prime d'émission.

Dans le cas d'un quasi-apport, il vérifie si les valeurs, auxquelles conduisent les évaluations des biens à céder, correspondent au moins à la rémunération attribuée en contrepartie de l'acquisition.

Le réviseur d'entreprises vérifie si les apporteurs ou les cédants bénéficient d'avantages particuliers contribuant à la rémunération effective de l'apport en nature ou de l'acquisition.



- 2.5.1. Les avantages particuliers sont l'ensemble des éléments rémunérant directement ou indirectement l'apport en nature ou les biens à céder, l'attribution de parts bénéficiaires, d'un privilège dans la répartition bénéficiaire ou d'autres avantages dont ne bénéficient pas l'ensemble des associés. Ils peuvent également résider dans l'attribution de fonctions déterminées au sein de la société ou d'un taux d'intérêt privilégié. Le réviseur d'entreprises pourra juger utile d'en demander confirmation écrite à la société ou au cédant.
- 2.5.2. En cas de constitution de société, le réviseur d'entreprises constate si la fraction de capital attribuée à chaque apporteur en nature est égale à la valeur nette de chaque apport en nature. Le cas échéant, il acte les écarts et leurs motivations. Il met en évidence dans ses documents de travail, les droits attachés à d'éventuelles catégories différentes de titres et de parts non représentatives du capital. Le réviseur d'entreprises juge l'opportunité de faire mention en tout ou en partie des écarts dans son rapport et le cas échéant dans sa conclusion.
- 2.5.3. En cas d'augmentation de capital, le réviseur d'entreprises doit vérifier que le montant résultant du nombre d'actions émises multiplié par la valeur nominale et, le cas échéant, la prime d'émission ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable, n'est pas supérieur à la valeur à laquelle conduisent les modes d'évaluation de l'apport en nature.

On notera que les modes d'évaluation de la société bénéficiaire de l'apport en nature retenus par son organe de gestion pour établir la rémunération attribuée en contrepartie ne doivent pas être nécessairement les mêmes que ceux qui ont été utilisés pour les derniers comptes annuels.

Au terme du Code des sociétés, lorsqu'une prime d'émission est stipulée (art. 313 (SPRL), art. 423 (SCRL) et art. 602 (SA et SCA) du C. soc.), la valeur des apports en nature doit correspondre au moins à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale au pair comptable des actions ou parts à émettre augmentée de la prime d'émission. Par pair comptable, il y a lieu d'entendre le quotient du capital à souscrire par le nombre d'actions représentatives de ce capital. Lorsqu'il y a plusieurs catégories d'actions, le pair comptable se calcule par catégorie.

Lorsque l'émission des nouvelles actions dans une société anonyme sans mention de valeur nominale s'opère en-dessous du pair comptable des actions anciennes de même catégorie, le réviseur d'entreprises doit être attentif au respect de la procédure prévue à l'article 582 du Code des sociétés. A la condition que l'augmentation de capital ne porte que sur l'opération d'apports en nature, les rapports visés aux articles 582 et 602 du Code des sociétés peuvent être combinés. Dans cette hypothèse, le réviseur d'entreprises veillera cependant à ce que les conclusions de son rapport fassent clairement apparaître que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée générale appelée à voter la proposition.

- 2.5.4. En cas de quasi-apport, le réviseur d'entreprises doit vérifier que le montant de la créance obtenue en rémunération de la cession n'est pas supérieur à la valeur à laquelle conduisent les modes d'évaluation du bien à céder.

### 3. CONTENU DU RAPPORT

- 3.1. Le réviseur d'entreprises mentionne, en termes généraux, dans son rapport, la mission qui lui est confiée, la référence au document de désignation, l'identification de l'opération dans le cadre de laquelle s'effectue l'apport en nature ou l'acquisition, la façon dont il a exercé son contrôle sur la description, les modes d'évaluation adoptés par les parties ainsi que la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport en nature ou de l'acquisition.

- 3.1.1. Dans l'identification de l'opération, le réviseur d'entreprises devra inclure:

- a) l'identification de la société (dénomination sociale, siège social, le cas échéant registre de commerce, etc);
- b) l'identification des apporteurs ou cédants (nom, prénom, adresse, profession, régime matrimonial) mentionnant leurs relations éventuelles avec la société (actionnaire, administrateur ou gérant ou le cas échéant, signataire de l'acte constitutif dans le cas d'un quasi-apport);
- c) l'objet de l'opération.

- 3.1.2. Lorsque l'apport en nature ou le quasi-apport comporte plusieurs aspects distincts faisant ou non l'objet de rapports distincts de la part du réviseur d'entreprises, ce dernier s'efforcera de présenter une vue claire et complète de l'ensemble des mesures envisagées, en faisant référence aux dispositions légales sur lesquelles s'appuie son intervention.

- 3.1.3. Lorsque l'opération porte sur un ensemble, le rapport du réviseur d'entreprises exposera si l'organisation administrative et comptable en tant qu'outil permettant d'appréhender l'existence ainsi que le caractère complet et fidèle de l'apport en nature ou du quasi-apport, lui a permis de former son opinion, tant sur la description que sur l'évaluation des éléments constitutifs de l'acquisition, y compris ceux qui ne sont pas comptabilisables au bilan mais qui doivent être mentionnés dans l'annexe des comptes annuels des sociétés (p. ex. certains engagements).

Si les procédures et systèmes d'organisation utilisés présentent des lacunes notables, le réviseur d'entreprises s'efforcera de mettre en oeuvre des contrôles alternatifs suffisants. Si ceci n'est pas possible, il ne pourra pas délivrer une attestation sans réserve.

- 3.2. En cas d'apport en nature, le réviseur d'entreprises commente la description des apports en nature telle qu'elle ressort du projet d'acte authentique et, le cas échéant, du projet de rapport des fondateurs ou de l'organe de gestion de la société.

- 3.2.1. Le plus souvent, le réviseur d'entreprises estimera utile de reprendre ou de compléter la description des apports en nature et des informations pouvant influencer leur valorisation dans son rapport. Il considèrera comme suffisante la présentation des biens ayant des caractéristiques identiques par catégories homogènes (matériel, créances commerciales, marchandises, approvisionnements). Par contre, des biens ayant des caractéristiques spécifiques pourraient être de préférence identifiés (immeubles, titres de participation, relations avec un actionnaire, etc). Il prêtera attention à ne pas dévoiler l'intimité de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers.

Dans la mesure où la description utile à la correcte information des parties et tiers ne ressort pas, soit du projet d'acte, soit du projet des fondateurs ou de l'organe de gestion, et qu'il est impossible au réviseur d'entreprises d'en donner une description dans son propre rapport, quelle qu'en soit la motivation, il doit en faire mention dans la conclusion.

- 3.3. Dans son rapport sur un quasi-apport, le réviseur d'entreprises mentionne la description des acquisitions proposées par la société.

- 3.3.1. La loi impose au réviseur d'entreprises de décrire lui-même les biens acquis. Dans le cas – fréquent – où le quasi-apport ne fait pas l'objet d'un acte notarié, le réviseur d'entreprises veillera à décrire suffisamment les éléments transférés. Il prêtera cependant attention à ne pas dévoiler l'intimité de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers.

- 3.4. Dans son rapport le réviseur d'entreprises analyse le mode d'évaluation des biens apportés ou à céder à la société, qui a été retenu par les parties. Il doit découler de cette analyse que les modes d'évaluation adoptés par les parties sont justifiés par l'économie d'entreprise et que les biens apportés ou à céder ne sont pas surévalués.

- 3.4.1. Si le réviseur d'entreprises se base sur les travaux d'un expert, il se conformera aux dispositions reprises dans la recommandation de révision du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert et en particulier aux dispositions visées au paragraphe 6 de ladite recommandation.

- 3.4.2. Lorsque le réviseur d'entreprises est informé du fait que les biens apportés sont soumis à une autorisation d'exploitation ou une autre condition alors que celle-ci n'a pas été obtenue ou remplie, il en fait état dans son rapport si ce fait influence l'évaluation du bien.

- 3.5. Le réviseur d'entreprises indique dans son rapport quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie de l'apport en nature ou du quasi-apport.

La mention de tous les avantages particuliers est nécessaire, même s'ils sont explicitement prévus dans la convention ou dans le projet de rapport des fondateurs ou de l'organe de gestion.

- 3.5.1. On considèrera comme rémunération et/ou avantage particulier: des actions, sommes d'argent, biens attribués en échange, titre hors capital, prise en charge d'une dette incombant à l'apporteur ou au cédant, et autres avantages particuliers dont ne bénéficieront pas les autres associés.
- 3.5.2. Dans le cas du quasi-apport le réviseur d'entreprises doit se faire une opinion sur la contreprestation et en particulier, lorsque celle-ci ne consiste pas en numéraire et lorsque le paiement est différé. Si la créance est non productive d'intérêt, le rapport doit le mentionner expressément et au besoin, dans la mesure du possible, il doit en tenir compte pour le calcul de l'impact financier sur la rémunération effectivement attribuée en contrepartie.
- 3.5.3. Le réviseur d'entreprises mentionnera, aussi bien en cas d'apport en nature que de quasi-apport, explicitement soit dans le corps de son rapport, soit dans les conclusions, qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération («no fairness opinion»).
- 3.6. Dans la mesure où ils sont significatifs par rapport à l'opération, le rapport du réviseur d'entreprises doit mentionner les  v nements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture des comptes auxquels il s'est référé ou après la date d'établissement de la valeur ou de la rémunération des éléments constitutifs de l'apport en nature ou de l'acquisition.
- Si les  v nements n'ont pas conduit les parties à modifier les conditions de l'opération, le rapport formulera des réserves.
- 3.7. Le rapport du réviseur d'entreprises sera daté et signé du jour où les travaux de contrôle ont été achevés.
- 3.7.1. Dans le cadre d'un quasi-apport, il est utile que le réviseur d'entreprises rappelle à l'organe de gestion de la société que, conformément aux articles 222, 396 ou 447 du Code des sociétés:
- a) l'acquisition est soumise à l'autorisation préalable de l'assemblée générale, moyennant le respect des dispositions légales y attachées;
  - b) ces mêmes rapports devront être déposés dans la quinzaine de la décision de l'assemblée générale, au greffe du tribunal de commerce dans le ressort territorial duquel la société a son siège social.

#### 4. CONCLUSIONS RELATIVES A UN APPORT EN NATURE

- 4.1. La conclusion du rapport du réviseur d'entreprises doit contenir l'avis du réviseur d'entreprises sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'apport en nature dans le cadre de l'opération projetée.
- 4.1.1. Le réviseur d'entreprises veille à ce que sa conclusion identifie l'opération. Il est recommandé de rappeler en termes généraux la nature des biens apportés ainsi que le nombre d'actions ou parts émises.

4.1.2. Une déclaration approbative sans réserve doit mentionner au moins:

- a) que l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et que l'organe de gestion de la société est responsable de l'évaluation des biens apportés, ainsi que de la détermination du nombre d'actions ou de parts à émettre par la société en contrepartie de l'apport en nature;
- b) que la description de chaque apport en nature répond à des conditions normales de précision et de clarté;
- c) que les modes d'évaluation de l'apport en nature arrêtés par les parties sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise et conduisent à des valeurs d'apport qui correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des actions ou parts à émettre en contrepartie, de sorte que l'apport en nature n'est pas surévalué.

4.1.3. La déclaration mentionne en outre, conformément aux articles 444, alinéa 3 et 602, alinéa 2 (SA et SCA), aux articles 219, alinéa 3 et 313, alinéa 2 (SPRL) et aux articles 395, alinéa 3 et 423, alinéa 2 (SCRL) du Code des sociétés, quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports en nature. Tous les autres avantages, attribués dans le cadre de l'opération, doivent être mentionnés.

4.2. Si le réviseur d'entreprises ne peut se rallier aux propositions des fondateurs ou de l'organe de gestion en ce qui concerne la description ou l'évaluation de l'apport en nature dans leur totalité, il formule des réserves résumant en termes clairs les raisons de celles-ci.

4.2.1. La déclaration approbative avec réserve contient l'opinion du réviseur d'entreprises sur chacun des points mentionnés sous 4.1.2.

Lorsque le réviseur d'entreprises est d'avis que l'évaluation de l'apport en nature ne présente pas un caractère pertinent et raisonnable, il inclura cette réserve dans la conclusion de son rapport.

La déclaration approbative même avec réserve suppose que le réviseur d'entreprises puisse mentionner dans la conclusion qu'il n'y a pas de surévaluation des apports en nature. La déclaration devra reprendre en termes clairs la raison de la réserve.

4.2.2. Lorsque le réviseur d'entreprises est d'avis qu'il y a une surévaluation des apports en nature, il doit conclure par un refus d'attestation, ce qui signifie que l'opération telle que proposée par les parties ne répond pas aux exigences des dispositions légales et/ou aux principes de l'économie d'entreprises.

La conclusion doit être motivée. Toutefois, il ne relève pas de la mission du réviseur d'entreprises de formuler, dans son rapport, des recommandations alternatives en matière d'évaluation de l'apport en nature.

- 4.2.3. Lorsque le réviseur d'entreprises 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 réviseur d'entreprises se trouve confronté à une incertitude déterminante pour la valorisation de l'apport en nature, il est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion sur l'évaluation de l'apport en nature. Ces principes s'appliquent sans préjudice des dispositions contenues dans le paragraphe 2.2.4, *in fine*.

## 5. CONCLUSIONS RELATIVES A UN QUASI-APPORT

- 5.1. La conclusion du rapport du réviseur d'entreprises doit contenir l'avis du réviseur d'entreprises sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'acquisition.

- 5.1.1. Le réviseur d'entreprises veille à ce que sa conclusion identifie l'opération. Il est recommandé de rappeler en termes généraux la nature des biens à céder.

- 5.1.2. Une déclaration approbative sans réserve doit mentionner au moins:

- a) que l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et que l'organe de gestion de la société est responsable de l'évaluation des biens à céder, ainsi que de la détermination de la rémunération attribuée en contrepartie;
- b) le nom du cédant;
- c) la description des éléments constitutifs de l'acquisition;
- d) que les modes d'évaluation pour les biens à céder retenus par les parties sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise;
- e) la rémunération effectivement attribuée en contrepartie;
- f) que les valeurs<sup>(1)</sup> auxquelles conduisent les modes d'évaluation correspondent au moins à la rémunération attribuée en contrepartie.

- 5.1.3. La rémunération attribuée en contrepartie du bien à céder comprend les autres avantages particuliers qui pourraient être octroyés.

- 5.2. Si le réviseur d'entreprises est dans l'impossibilité de souscrire dans leur totalité aux conclusions précitées, il formule des réserves, en termes clairs.

- 5.2.1. Les paragraphes 4.2.1. à 4.2.3. sont d'application par analogie.

(1) Pour la SCRL, l'article 396, § 3 du Code des sociétés utilise la notion «les estimations» au lieu de «les valeurs».

#### ANNEXE: apport en nature – exemple de déclaration approbative

L'apport en nature en constitution (en augmentation de capital) de la société XYZ consiste en ...

Au terme de nos travaux de contrôle, nous sommes d'avis que:

- a) l'opération a été contrôlée conformément aux normes édictées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en matière d'apports en nature et que l'organe de gestion de la société est responsable de l'évaluation des biens apportés, ainsi que de la détermination du nombre d'actions ou de parts à émettre en contrepartie de l'apport en nature;
- b) la description de chaque apport en nature répond à des conditions normales de précision et de clarté;
- c) les modes d'évaluation de l'apport en nature arrêtés par les parties sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise et conduisent à des valeurs d'apport qui correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable et, le cas échéant, à la prime d'émission des actions ou parts à émettre en contrepartie, de sorte que l'apport en nature n'est pas surévalué.

La rémunération de l'apport en nature consiste en ... actions (parts) de la société XYZ, sans désignation de valeur nominale (d'une valeur nominale de ...)

Nous croyons enfin utile de rappeler que notre mission ne consiste pas à nous prononcer sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

Fait à ... le ...