

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Créé par la loi du 22 juillet 1953

—
Avenue Marnix 22

1000 Bruxelles

Rapport annuel

1995

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 1995.

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

D/1996/0817/152

INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

(créé par la loi du 22 juillet 1953)



COMPOSITION DU CONSEIL

(art. 13 de la loi)

<i>Président :</i>	Paul P. BEHETS (1995-1998)
<i>Vice-Président :</i>	Jean-François CATS (1995-1998)
<i>Membres d'expression française :</i>	Pierre ANCIAUX, <i>Secrétaire</i> (1995-1998) Paul COMHAIRE (1995-1998) André KILESSÉ (1995-1998) Michel MASSART (1993-1996) Michel C. VAES (1993-1996) Francis WILMET (1995-1998)
<i>Membres d'expression néerlandaise :</i>	Boudewijn CALLENS (1993-1996) Freddy CALUWAERTS (1995-1998) Luc JOOS, <i>Secrétaire-Trésorier</i> (1995-1998) Ludo SWOLFS (1994-1997) Herman VAN IMPE (1995-1998) Hugo VAN PASSEL (1995-1998)



COMITE EXECUTIF

Le Conseil a confié la gestion journalière à un Comité Exécutif composé du Président Paul P. BEHETS, du Vice-Président Jean-François CATS et des secrétaires Messieurs Luc JOOS, trésorier et Pierre ANCIAUX.

COMMISSION DU STAGE

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

<i>Président :</i>	Paul P. BEHETS
<i>Membres du Conseil :</i>	Boudewijn CALLENS, André KILESE et Michel C. VAES
<i>Membres extérieurs :</i>	Georges HEPNER, Daniël VAN CUTSEM et Jan VANFRAECHEM
<i>Membres suppléants :</i>	Vinciane MARICQ, Paul LURKIN, Herman VAN IMPE et René VAN ASBROECK
<i>Membre d'honneur :</i>	Hendrik J. BLOCK



SERVICE ADMINISTRATIF

<i>Directeur général :</i>	Henri OLIVIER
<i>Directeur des services de surveillance :</i>	Michel J. DE SAMBLANX
<i>Directeur des Etudes et de la Formation :</i>	Luc KEULENEER
<i>Directeur Administration :</i>	Eric VAN MEENSEL
<i>Département Stage :</i>	Chantal BOURG
<i>Conseillère juridique :</i>	Veerle VAN DE WALLE



COMMISSION D'APPEL

(Loi, art. 21; A.R. 14 mai 1992)

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs

Jacques GODEFROID
Président à la Cour d'Appel
de Liège

Membres suppléants

Présidents

Martine CASTIN
Conseiller à la Cour d'Appel
de Mons

Membres Magistrats

Richard RENTMEISTER Juge aux Tribunaux de Commerce de Dinant et de Marche-en-Famenne	Françoise GERIN Juge au Tribunal de Commerce de Charleroi
Cécile LION, épouse VAN DOOSSELAERE Juge au Tribunal de Travail de Bruxelles	Daniël PLAS Juge au Tribunal de Travail de Charleroi

Membres Reviseurs d'entreprises

Baudouin THEUNISSEN Jacques L. TYTGAT	Jean-Maurice PIRLOT Claude POURBAIX
--	--

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

André VANDERWEGEN Conseiller à la Cour d'Appel de Bruxelles	Paul BLONDEEL Conseiller à la Cour d'Appel de Bruxelles
---	---

Membres magistrats

Herman HELLENBOSCH Juge au Tribunal de Commerce d'Anvers	Luc DE DECKER Juge au Tribunal de Commerce d'Anvers
Margaretha DEN HERTOOG, Juge au Tribunal de Travail d'Anvers	Eduard NUYTS Président des Tribunaux de Travail de Courtrai, Ypres et Furnes

Membres Reviseurs d'entreprises

Daniël VAN WOENSEL Ludo CARIS	Helga PLATTEAU Lambert VANTHIENEN
----------------------------------	--------------------------------------

COMMISSION DE DISCIPLINE

(Loi, art. 19; A.R. 14 mai 1992)

A. Chambre d'expression française

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Nicole DIAMANT,
épouse BONJE
Vice-président au Tribunal de
Commerce de Bruxelles

Anne SPIRITUS,
épouse DASSESE
Président au Tribunal de
Commerce de Bruxelles

Membres Reviseurs d'entreprises

Suzy BASSINE
Michel MEUNIER

Danielle JACOBS
Joseph DELFORGE

B. Chambre d'expression néerlandaise

Membres effectifs

Membres suppléants

Présidents

Michel DECKERS
Vice-président honoraire du
Tribunal de Commerce d'Anvers

Michel HANDSCHOEWERKER
Président des Tribunaux de
Commerce d'Ypres et de Furnes

Membres Reviseurs d'entreprises

Paul PAUWELS
André CLYBOUW

Marcel TINNEMANS
Eduard RISKE

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	13
--------------------	----

1^{ère} partie

EVOLUTION DU CADRE DE L'ACTIVITE DES REVISEURS

I. LOI DU 22 JUILLET 1953 ET ARRETES D'EXECUTION	
1. MEMORANDUM DU CONSEIL AU FORMATEUR	21
2. DECLARATION D'INTENTION ENTRE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET L'INSTITUT DES EXPERTS COMPTABLES	28
2.1. Déclaration d'intention - juin 1995	28
2.2. Positions communes de l'IEC et de l'IRE - décembre 1995	29
3. EVOLUTION DES PROFESSIONS COMPTABLES	31
3.1. Préliminaires	31
3.2. Positions du Conseil	33
4. FORUM DU REVISORAT 1995	34
4.1. Le rôle du commissaire-reviseur vis-à-vis des fraudes et irrégularités	35
4.2. Le rôle du commissaire-reviseur en matière de continuité d'exploitation	37
4.3. Mission du reviseur en matière d'environnement	41
4.4. Mission du reviseur en matière d'information prévisionnelle	43
4.5. Conclusions générales	44
5. SOCIETES PROFESSIONNELLES	45
5.1. Participation dans plusieurs sociétés de révision	45
5.2. Spécialisations sectorielles ou régionales	45
5.3. Sociétés unipersonnelles	46
5.4. Dénomination des sociétés de révision	47
5.5. Succursale d'un cabinet de reviseurs d'entreprises	48
5.6. Mention dans la liste des membres	49
6. SOCIETES DE MOYENS	50
6.1. Principes généraux	51
6.2. Avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable	52
6.3. Applications	53
7. CONSTITUTION D'UNE SOCIETE INTERPROFESSIONNELLE D'EXERCICE ENTRE REVISEUR ET EXPERT COMPTABLE	58
8. USAGE DU NOM PAR LE CONJOINT	59
9. ACCES A LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES	60

10. REGLES DE DEONTOLOGIE	61
10.1. Exercice de fonctions publiques	61
10.2. Fonctions d'administrateur dans une ASBL	63
10.3. Publicité	65
10.3.1. Sponsoring	65
10.3.2. Ligne de conduite en matière de publication d'informations objectives	66
10.4. Compatibilité entre l'exercice d'une fonction d'enseignant et le contrôle d'un établissement d'enseignement	68
10.5. Offres conjointes de services de nature différente	69
10.6. Mention d'une spécialisation	71
10.7. Application des règles d'incompatibilité aux collaborateurs indépendants	72
10.8. Secret professionnel	73
11. PROPRIETE DES DOCUMENTS DE TRAVAIL	74
12. LOI SUR LA PROTECTION DE LA VIE PRIVEE	75
13. ENQUETE SUR L'ACTIVITE DES MEMBRES	76
II. CONSEIL D'ENTREPRISE	
1. INFORMATION DES CONSEILS D'ENTREPRISES EN MATIERE D'EMPLOI	80
2. NOMINATION TARDIVE DU COMMISSAIRE-REVISEUR	81
3. NOMINATION DU COMMISSAIRE-REVISEUR - REGLES D'INDEPENDANCE	83
III. DROIT COMPTABLE	
1. CRITERES DE LA PETITE ET MOYENNE ENTREPRISE	85
2. COMPTABILITE COMMUNALE	86
3. BILAN SOCIAL	87
4. SANCTIONS POUR DEFAUT DE DEPOT DES COMPTES ANNUELS	89
5. COMPTABILITE DE CERTAINES INSTITUTIONS PUBLIQUES	90
5.1. Schéma comptable des universités en Communauté flamande	90
5.2. CPAS de la Région de Bruxelles-Capitale	90
IV. DROIT DES SOCIETES ET CONTROLE	
1. MODIFICATION DU DROIT DES SOCIETES	93
1.1. Champ d'application de la fonction de commissaire-reviseur	94
1.2. Conflit d'intérêts entre un administrateur et la société	96
1.3. Avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable	97
1.4. Signature des extraits de procès-verbaux de l'assemblée générale	98
1.5. Contenu du rapport de gestion	98
1.6. Régime des sociétés coopératives	100
1.7. Apports d'universalités ou de branches d'activités	101
1.8. Liquidation de sociétés	102
1.9. Publicité des succursales de sociétés étrangères	103
1.10. Transformation d'une ASBL en société à finalité sociale	104

2.	NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS	105
3.	NORMES SUR LES FUSIONS ET SCISSIONS DE SOCIETES	107
4.	RECOMMANDATIONS DE REVISION	110
4.1.	Eléments probants externes	110
4.2.	Examen analytique	111
4.3.	Contrôle des estimations comptables	112
4.4.	Contrôle des informations figurant dans l'annexe	112
5.	DEMISSION DU COMMISSAIRE-REVISEUR	113
6.	DEPOT DES COMPTES ANNUELS A LA BANQUE NATIONALE DE BELGIQUE	114
7.	SANCTION DU DEFAUT DE DESIGNATION D'UN COMMISSAIRE-REVISEUR	116
8.	ENTREPRISES EN DIFFICULTES ET LEGISLATION RELATIVE AUX FAILLITES	117
8.1.	Avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable	117
8.2.	Relations avec les tribunaux de commerce	118
8.3.	Projet de loi relatif aux faillites et au concordat	119
V.	MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS	
1.	ETABLISSEMENTS DE CREDIT	122
2.	CONTROLE DES ENTREPRISES D'INVESTISSEMENT	123
3.	COMPTABILITE DES PARTIS POLITIQUES	126
4.	CONTROLE DES REGIES COMMUNALES AUTONOMES	126
5.	MEMORANDUM RELATIF AU CONTROLE DES SOCIETES DE LOGEMENT DE LA REGION BRUXELLOISE	127
6.	MUTUALITES ET UNIONS NATIONALES DE MUTUALITES	129
7.	SECTEUR DES SOINS DE SANTE	130
7.1.	Contrôle des institutions hospitalières	130
7.2.	Gestion des hôpitaux psychiatriques de la Région Wallonne	131
7.3.	Agence Wallonne pour l'intégration de personnes handicapées	131
8.	CONTROLE DES QUANTITES D'EMBALLAGES RECYCLES	132

2^{ème} partie

FONCTIONNEMENT DES INSTITUTIONS

I. ORGANES LEGAUX

A.	ASSEMBLEES GENERALES	135
1.	Assemblée générale ordinaire des membres	135
2.	Assemblée générale ordinaire des stagiaires	136
B.	LE CONSEIL ET LE COMITE EXECUTIF	138
1.	Travaux du Conseil et du Comité Exécutif	138
2.	Relations avec le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable	138

3.	Accès à la profession des personnes physiques	139
4.	Tableau des membres	139
5.	Liste des réviseurs d'entreprises	146
6.	Questions éthiques	147
C.	COMMISSION DE SURVEILLANCE	148
1.	Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession	149
2.	Sous-commission Contrôle Confraternel	154
D.	DISCIPLINE	158
1.	Composition de la Commission de Discipline et de la Commission d'Appel	158
2.	Dossiers disciplinaires	158
E.	COMMISSION DU STAGE	187
1.	Approbation de conventions de stage	187
2.	Réduction et prolongation du stage	189
3.	Contrôle des journaux de stage	190
4.	Modifications en cours de stage	191
5.	Délivrance de certificats de fin de stage	193
6.	Examen d'admission au stage	193
7.	Statistiques	194
8.	Hommages	195
9.	Cas particuliers – Jurisprudence	197
10.	Formation des stagiaires	197
11.	Association des stagiaires	199
F.	EXAMEN D'APTITUDE	200
II.	COMMISSION DES NORMES DE REVISION	202
1.	RECOMMANDATIONS DE REVISION	203
2.	MISSIONS PARTICULIERES	205
3.	AUDIT INFORMATIQUE	207
4.	CONTROLE DES MUTUALITES	208
5.	CONTROLE DES SOCIETES DE LOGEMENT	209
6.	LABORATOIRES DE BIOLOGIE CLINIQUE	210
III.	COMMISSION JURIDIQUE	211
IV.	RELATIONS EXTERIEURES	
A.	COMITE DE COORDINATION INTER-INSTITUTS	220
B.	RELATIONS INTERNATIONALES	221
1.	Commission des relations internationales	221
2.	Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC)	222
3.	International Accounting Standards Committee (IASC)	223
4.	Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	224
5.	Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF)	229
6.	Comités de liaison bilatéraux	229

V. COMMISSION ETUDES ET FORMATION

A. FORMATION	232
1. Formation des stagiaires	232
2. Formation permanente pour les réviseurs d'entreprises et leurs collaborateurs professionnels	235
B. ETUDES	242
1. Service d'études	242
2. Commission d'études techniques	243
– Forum du revisorat	243
– Commission honoraires	245
– PME	246
– Audit et environnement	248
– Comptabilité communale	249
– Bilan social	250
– Contrôle analytique	251
– Commission assurances	251
3. Publications	252

3^{ème} partie

ANNEXES

1. Normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports	255
2. Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales	269
3. Recommandation de révision: éléments probants externes	284
4. Recommandation de révision: examen analytique	292
5. Recommandation de révision: contrôle des estimations comptables	298
6. Recommandation de révision: contrôle des informations figurant dans l'annexe	301
7. Recommandation relative au contrôle des hôpitaux	310
8. Note technique sur la mission du commissaire-réviseur des sociétés immobilières de service public de la Région de Bruxelles-Capitale	315
9. Note technique: contrôle sur les contributions au "point vert"	322

INTRODUCTION

Dans son rapport sur l'année 1994, le Conseil constatait que «l'explication du rôle social et des missions du reviseur est une tâche complexe et jamais terminée». Les milieux politiques et judiciaires et même les milieux économiques et sociaux que nous côtoyons plus fréquemment, nous rappellent souvent la pertinence de cette remarque. La situation n'est d'ailleurs pas propre à notre pays; la même observation nous est rapportée par nos confrères des pays voisins et lointains. C'est cette réalité que l'on qualifie d'«expectation gap». Un des rôles de l'organisation professionnelle est d'essayer de combler le fossé ou à tout le moins d'empêcher qu'il se creuse.

Ceci a justifié un effort particulier de l'Institut au cours des années récentes pour expliquer la profession dans différents médias et vis-à-vis de différentes catégories d'utilisateurs de nos services professionnels. Cet effort coûteux ne peut être efficace que dans la durée. De plus, il suppose que les membres eux-mêmes accompagnent le message commun d'un apport et d'un rayonnement personnel dans leur environnement proche.

Rappeler l'objet de notre profession

Il ne suffit pas de communiquer, il faut aussi et peut-être d'abord préciser le message. C'est sur ce point que de nombreux efforts ont été concentrés au cours de l'année écoulée. En Belgique d'abord, le troisième Forum du Revisorat a exigé beaucoup d'énergie et de réflexion préparatoire dans le but de préciser la position de la profession et sa marge de progrès dans les domaines les plus sensibles de l'exercice des missions de revision: les fraudes et irrégularités, les entreprises en difficulté, les informations prévisionnelles, l'audit environnemental.

En Europe ensuite, la Fédération des Experts Comptables Européens a préparé, avec la collaboration de plusieurs de nos confrères représentant la profession belge, une étude approfondie sur «*The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union*». Cette étude qui fut rendue publique au début de l'année 1996 recouvre partiellement les thèmes traités au forum et on ne s'étonnera pas de constater que les conclusions sont parallèles.

Il est souhaitable de concentrer nos efforts de professionnels dans les domaines qui relèvent de notre compétence technique, là où nos services sont pertinents, en évitant de faire naître des attentes impossibles à combler comme le rappelait le Professeur VERWILST au cours du forum d'Anvers.

Nous devons cependant accepter de faire évoluer notre pratique professionnelle car les réalités économiques et techniques des entreprises évoluent et que les besoins de l'environnement socio-économique ne sont pas immuables. L'objet de la fonction d'audit n'est pas resté stable dans le temps. Cette fonction n'est pas uniforme dans l'espace car elle dépend en grande partie du système de «Corporate Governance» (dont elle est un complément essentiel) qu'elle doit servir. L'évolution se poursuivra nécessairement si on veut que cette fonction reste utile dans un contexte où la globalisation de l'économie modifie la donne des grands groupes industriels et financiers et fragilise de nombreuses entreprises moyennes.

S'inspirant d'une interprétation par trop légaliste, certains souhaiteraient que nous nous orientions de plus en plus vers le contrôle juridique du respect d'un corps de règlements comptables, fiscaux, environnementaux ou autres. Cela nous entraînerait vers des domaines pour lesquels nous ne sommes ni formés ni équipés. Pas plus en Belgique que dans les autres pays européens, on ne peut voir dans cet objectif de contrôle à outrance, l'avenir de la profession.

Le Forum du Revisorat nous a donné l'occasion de rappeler clairement notre vocation de profession économique dont l'objectif est de rendre un service aux entreprises, aux marchés financiers et aux milieux sociaux, dans le respect de l'intérêt général; il nous a également présenté clairement les défis qui s'offrent à nous dans les toutes prochaines années. Le

cœur de notre action réside dans le soutien d'une organisation administrative et comptable appropriée et dans l'assurance d'une sécurité raisonnable dans l'information financière nécessaire à la prise de décision interne comme externe.

Parfaire l'ensemble des normes et recommandations de révision

Une des priorités du Conseil au cours de l'exercice écoulé fut de parfaire la tâche entreprise au cours des années précédentes en vue de mettre à la disposition des membres des outils suffisamment élaborés pour leur servir de guide dans l'exercice de leur profession. C'est ainsi que des normes aussi importantes que celles sur les apports en nature et les quasi-apports ou les fusions et scissions de sociétés ont été approuvées au cours de l'exercice. De même, plusieurs recommandations de revision importantes concernant les éléments probants externes, l'examen analytique, le contrôle des estimations comptables, le contrôle des informations figurant dans l'annexe ont pu compléter l'arsenal des recommandations en vigueur.

Au cours de l'exercice prochain, la Commission des normes de revision devrait poursuivre cette tâche afin que soit terminée dans les meilleurs délais, la traduction dans le contexte belge de l'ensemble des recommandations internationales de l'«International Auditing Practices Committee». Ceci suppose d'ailleurs que l'on songe également dans un proche avenir à la réforme de certains aspects des normes générales de revision.

Les recommandations de revision doivent être considérées par les membres comme des guides ou des outils plus que comme des contraintes. Dès que possible, elles devraient d'ailleurs être amplifiées par des instruments classiques ou informatiques susceptibles d'aider encore davantage les confrères à élever la qualité et l'efficacité de leurs services de revision. Le remarquable «Guide de revision des établissements de crédit», les notes techniques sectorielles que nous entendons multiplier vont dans ce sens. Pour répondre à ce besoin, le renforcement de nos activités d'études est indispensable.

Le contrôle légal des comptes annuels et consolidés ainsi que d'autres missions de contrôle et d'évaluation ont une densité technique élevée et requièrent à titre premier la prise en compte de l'intérêt général. C'est en cela qu'elles requièrent un encadrement plus étroit au niveau des normes, de la surveillance et des principes qui garantissent l'objectivité du jugement professionnel. C'est en cela aussi que leur caractère de spécialisation doit être reconnu.

Faire évoluer les structures professionnelles

Rappeler notre vocation de profession économique, c'est aussi reconnaître que notre domaine professionnel est ouvert vers les différents besoins de l'assistance, du conseil et du contrôle de la gestion d'entreprise. Il y a quelque artifice dans l'établissement d'une dichotomie entre les activités de conseil et d'assistance d'une part, et le contrôle d'autre part. La fonction d'audit, dans tous les pays du monde, est un domaine spécialisé de l'expertise comptable au sens large. Pas plus qu'il n'existe une imperméabilité des techniques, on ne peut créer un cloisonnement des personnes.

Le Conseil de l'Institut a souhaité développer le dialogue qui avait été temporairement interrompu avec l'Institut des Experts Comptables. Les bases d'une coopération de plus en plus développée sont trouvées dans les nombreux domaines qui rapprochent les professionnels des deux Instituts, sans nier les spécificités qui demeurent. Une nouvelle définition du paysage professionnel est souhaité par les nombreux confrères qui se sont manifestés suite à l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable.

Le Conseil expose plus loin dans ce rapport les conclusions qu'il a pu tirer de la consultation réalisée auprès des membres. S'ils souhaitent poursuivre et amplifier les contacts et les rapprochements avec l'Institut des Experts Comptables, c'est dans la conviction que les principes essentiels qui ont guidé les responsables de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises depuis sa création ainsi que le «know how» professionnel accumulé au sein de la profession pourront être sauvegardés.

Le Conseil tient également à souligner que les structures professionnelles doivent réserver une place appropriée à la profession de comptable qui, sans avoir vocation à un même niveau de compétence que les réviseurs et experts comptables, remplissent un rôle essentiel dans les petites entreprises. De même, il souhaite que le Gouvernement puisse apporter une solution raisonnable et en congruence avec la réalité économique à la demande de reconnaissance du titre de conseiller fiscal. En ce domaine, le Conseil, solidaire avec les autres professions économiques, estime qu'il serait préjudiciable d'écarter les professions comptables de l'assistance du contribuable au premier niveau du contentieux fiscal.

Par les memoranda adressés au Gouvernement au printemps et rappelés au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable à l'automne, le Conseil a fait savoir qu'il était prêt à entamer une discussion en profondeur sur l'évolution du rôle social de la profession et sur l'évolution des structures actuelles dans le but de mieux répondre aux besoins des générations futures. Ce débat devra mettre en évidence les éléments de haute expertise, de dynamisme, de progrès, d'ouverture vers les besoins réels des utilisateurs de nos services et des cabinets professionnels sans quoi il ne vaudrait pas la peine d'être mené.

L'administration de l'Institut

Le Conseil a souhaité poursuivre les activités principales de l'Institut dans un esprit de continuité, notamment en ce qui concerne la formation des stagiaires et la formation permanente ainsi que la surveillance et le contrôle confraternel. Par contre, des efforts ont été entrepris dans le but d'améliorer la communication entre l'Institut, ses membres et les milieux extérieurs. Ces efforts devront se poursuivre sur plusieurs années. Ils comprennent entre autres, des rencontres plus fréquentes entre les membres du Conseil et les réviseurs d'entreprises à l'occasion de rencontres régionales, une rénovation du bulletin d'information et de nouvelles initiatives en matière de recherche technique et de publications.

En terminant cette introduction, le Conseil souhaite rendre hommage aux nombreux confrères et personnes extérieures à la profession qui l'as-

sistent avec dévouement dans les diverses tâches fonctionnelles de l'Institut, que ce soit les jurys de l'examen d'aptitude, les animateurs des séminaires de formation, les membres des commissions de discipline et d'appel, les membres de la commission des normes de revision, de la commission juridique et des nombreux groupes de travail. L'activité des organes de l'Institut doit beaucoup aux collaborations qui lui sont fidèlement offertes. Le Conseil sait qu'il peut aussi s'appuyer sur une équipe de collaborateurs permanents dévoués auxquels il adresse de vifs remerciements.

1^{ère} partie

EVOLUTION DU
CADRE DE L'ACTIVITE
DES REVISEURS

I. LOI DU 22 JUILLET 1953 ET ARRETES D'EXECUTION

1. **Mémoire du Conseil au formateur**
2. **Déclaration d'intention entre l'IRE et l'IEC**
 - 2.1. Déclaration d'intention - juin 1995
 - 2.2. Positions communes de l'IEC et de l'IRE - décembre 1995
3. **Evolution des professions comptables**
 - 3.1. Préliminaires
 - 3.2. Positions du Conseil
4. **Forum du Revisat 1995**
 - 4.1. Le rôle du commissaire-reviseur vis-à-vis des fraudes et irrégularités
 - 4.2. Le rôle du commissaire-reviseur en matière de continuité d'exploitation
 - 4.3. Mission du reviseur en matière d'environnement
 - 4.4. Mission du reviseur en matière d'information prévisionnelle
 - 4.5. Conclusions générales
5. **Sociétés professionnelles**
 - 5.1. Participation dans plusieurs sociétés de révision
 - 5.2. Spécialisations sectorielles ou régionales
 - 5.3. Sociétés unipersonnelles
 - 5.4. Dénomination des sociétés de révision
 - 5.5. Succursale d'un cabinet de reviseurs d'entreprises
 - 5.6. Mention dans la liste des membres
6. **Sociétés de moyens**
 - 6.1. Principes généraux
 - 6.2. Avis du Conseil Supérieur du Revisat et de l'Expertise Comptable
 - 6.3. Applications
7. **Constitution d'une société interprofessionnelle d'exercice entre reviseur et expert comptable**
8. **Usage du nom par le conjoint**
9. **Accès à la profession de reviseur d'entreprises**
10. **Règles de déontologie**
 - 10.1. Exercice de fonctions publiques
 - 10.2. Fonctions d'administrateur dans une A.S.B.L.
 - 10.3. Publicité
 - 10.4. Compatibilité entre l'exercice d'une fonction d'enseignant et le contrôle d'un établissement d'enseignement
 - 10.5. Offres conjointes de services de nature différente
 - 10.6. Mention d'une spécialisation
 - 10.7. Application des règles d'incompatibilité aux collaborateurs indépendants
 - 10.8. Secret professionnel
11. **Propriété des documents de travail**
12. **Loi sur la protection de la vie privée**
13. **Enquête sur l'activité des membres**

1. MEMORANDUM DU CONSEIL AU FORMATEUR

A l'occasion de la formation du nouveau Gouvernement, le Conseil de l'Institut a estimé utile de préparer à l'intention du formateur du Gouvernement une prise de position relative au rôle et à la fonction des réviseurs d'entreprises. Ce memorandum a été remis le 2 juin 1995 au formateur, Monsieur Jean-Luc DEHAENE, et faisait les constatations suivantes:

1985-1995: Où en sommes-nous?

Au cours de la dernière décennie, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a occupé une place particulière dans le contexte économique et social du pays. Principalement par la modification légale de 1985, on a répondu aux attentes du Public en ce qui concerne le contrôle externe sur les entreprises.

Ce travail législatif important ne donnait pas seulement du contenu à la fonction de commissaire-réviseur dans les sociétés commerciales; il donnait également une réponse à la question formulée par les partenaires sociaux depuis 1948 en ce qui concerne le contrôle externe et la surveillance de l'information économique et financière fournie aux organes de concertation au sein de l'entreprise.

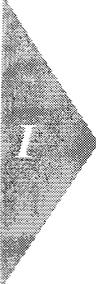
En outre, la législation précitée fournissait un statut légal à la profession d'expert comptable et définissait un cadre au sein duquel cette profession pourrait se développer en s'appuyant sur la tradition et l'expérience acquise depuis de longues années au sein des organisations professionnelles existantes.

Enfin, la législation de 1985 jetait les bases d'une synergie importante entre diverses lois:

- la législation sur les sociétés commerciales et la réglementation des sociétés financières;
- la législation comptable, y compris la réglementation des comptes consolidés;
- la réglementation des informations économiques et financières fournies aux conseils d'entreprises;
- la législation sur l'organisation du revisorat d'entreprises.

A cette occasion, la compétence de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en tant qu'institution normative en matière de contrôle externe sur les entreprises a été confirmée.

Depuis la réforme de 1985, la profession de réviseur d'entreprises s'est développée positivement pour donner une réponse efficace aux questions des interlocuteurs sociaux; ce développement a conduit d'une part, à l'augmentation du nombre de professionnels jusqu'à plus de 900 à ce jour et d'autre part, à l'approfondissement des aspects techniques et scientifiques de l'environnement professionnel des réviseurs d'entreprises.



L'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à travers ses membres, a réussi à répondre d'une manière adéquate aux questions et aux défis qui lui étaient lancés. En son sein, (c'est-à-dire dans l'institution et dans les cabinets) et en se basant sur une large expérience existant à l'étranger, il a développé un très large savoir-faire sur le plan du contrôle externe de l'information économique et financière. Ce savoir-faire sera encore développé et systématisé de façon scientifique.

Cette évolution a été de pair avec l'apparition de nouvelles questions du monde économique confronté aux phénomènes de développement de la haute technologie, la croissance, l'internationalisation et la complexité croissante des réglementations dans divers domaines (financier, économique, social, écologique, etc.). L'exercice quotidien de la profession de réviseur d'entreprises est et reste une mission exigeante, eu égard non seulement aux exigences de haute technicité et aux connaissances juridiques sans cesse croissantes mais aussi vu les qualités spécifiques qui sont exigées en matière d'indépendance, de respect des normes et de comportement, ainsi que par la très grande responsabilité qui découle de la fonction aux plans socio-économiques.

Ce caractère exigeant de la profession explique incontestablement pour une bonne part que de nombreux réviseurs se sont groupés en associations et en sociétés professionnelles de diverses tailles afin de pouvoir mieux répondre à la demande croissante du monde économique et social. L'internationalisation de la vie des affaires a enfin aussi conduit à l'organisation de structures professionnelles qui, dans bien des cas, s'organisent via des réseaux dépassant les frontières.

En tant qu'institution, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a toujours veillé à ce que le développement de la profession s'effectue dans le cadre des règlements en vigueur; ceci se traduit par:

- une normalisation appropriée et ciblée en ce qui concerne les aspects techniques du domaine professionnel, en application de la mission qui était confiée à l'Institut par le législateur;
- un soin constant pour la formation permanente des professionnels à travers un programme de formation permanente et une surveillance de la formation individuelle;
- une attention particulière pour la formation des jeunes confrères par un encadrement scientifique étroit du stage;
- l'exercice d'une surveillance adéquate sur l'exercice de la profession en application de la mission de surveillance que la législation confie à l'Institut;
- une participation active et un échange constant de connaissances et d'informations au sein des organisations internationales (FEE, IFAC, IASC) ainsi qu'avec les organisations-sœurs des pays voisins.

L'Institut a pu remplir convenablement cette tâche d'encadrement parce que ses membres ont accepté de lui fournir les moyens nécessaires, d'une part, en acceptant des cotisations importantes autorisant une organisation convenable dotée d'un staff scientifique et technique et, d'autre part, à travers l'implication personnelle de nombreux membres dans des commissions, groupes de travail et structures de gestion.

Une évolution est indispensable!

Pendant les dernières années, la profession de réviseur d'entreprises a été placée à plusieurs reprises au-devant de la scène économique et sociale, que ce soit à travers des questions sur le rôle du réviseur d'entreprises ou encore parce que certains d'entre eux ont été mis en cause dans les médias. Ceci a conduit incontestablement à une plus grande conscience de l'opinion publique en ce qui concerne le rôle et les fonctions du réviseur d'entreprises dans la vie économique et sociale. Par contre, ceci a également clairement faire ressortir un fossé entre les attentes de l'opinion publique et les dispositions légales qui guident l'intervention des réviseurs d'entreprises.

En outre, on a pu noter au cours des cinq dernières années une prise de conscience de l'opinion publique et du monde des affaires tant en Belgique qu'à l'étranger, notamment sous la pression de certaines «affaires», à propos de la nécessité de principes éthiques d'une «good practice». A cet égard, on peut renvoyer au besoin de nouvelles règles de «corporate governance» dans les entreprises, selon l'exemple des propositions de la commission Cadbury au Royaume-Uni.

Sans doute, cette tendance est aussi dirigée vers les réviseurs d'entreprises vu leur position privilégiée en tant que contrôleur externe des entreprises. On perçoit de plus en plus clairement la demande de clarification en matière de fraude et d'entreprises en difficultés; il appartiendra à la profession d'y donner une réponse adéquate.

Dans ce contexte, la profession de réviseur d'entreprises est également placée sous la pression croissante de la profession d'expert comptable qui, après sa reconnaissance en 1985, a voulu préciser son domaine professionnel et a même obtenu du législateur son extension à certaines missions de contrôle qui jusque-là étaient réservées aux réviseurs d'entreprises. La tendance à la disparition des distinctions entre les catégories de professionnels doit être regardée avec un œil critique, surtout à la lumière des exigences actuelles de plus grande clarté et de plus responsabilisation mises en évidence par les interlocuteurs sociaux.

En sens inverse, on ne peut nier que la vie des affaires est souvent demanderesse, pour des motifs d'efficacité, d'une offre pluri-disciplinaire de services professionnels. Ceci a conduit dans le passé à la création de diverses formes de structures professionnelles de toute dimension, dans lesquelles l'accent a été surtout placé sur le besoin d'un haut niveau de spécialisation technique dans les différentes entités (audit, avis fiscaux, conseils de gestion, services fiduciaires, etc.); le cas échéant, une réponse devait être donnée aux problèmes de nature déontologique qui sont inhérents à l'existence de telles structures (incompatibilité et indépendance).

Une vision de l'avenir

Des spécialistes du contrôle des entreprises sont et resteront nécessaires.

L'évolution des professions prestataires de services, dont il est question ci-dessus doit être vue en fonction d'une spécialisation croissante dans leur domaine spécifique vu la complexité technique et juridique croissante de ces différentes matières. De plus, il faudra tenir compte de la demande croissante d'une véritable responsabilité de ceux qui délivrent des opinions ou des conclusions professionnelles techniques vis-à-vis de leurs mandants.

Dans le futur, les milieux socio-économiques devront, plus que jamais faire appel à des spécialistes qui pourront exercer d'une façon indépendante, le contrôle du fonctionnement correct de l'entreprise et de la fiabilité des informations économiques et financières, en acceptant une réelle responsabilité à cet égard. Il est incontestable qu'une telle activité doit être vue comme une réelle spécialisation, laquelle ne peut être exercée qu'à titre d'activité principale. A cet égard, il est important d'attirer l'attention sur les exigences qui seront imposées au contrôleur, en particulier en ce qui concerne la révélation des pratiques frauduleuses ou illicites (par exemple en matière de blanchiment, fraude fiscale, etc.) ainsi que dans l'approche des entreprises en difficultés.

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a toujours veillé au respect par ses membres du principe de spécialisation qui découle de l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953; à cet égard, on rappellera que, selon les dernières données disponibles (sur l'année 1993) les honoraires des reviseurs d'entreprises proviennent, pour plus de 80 %, de leurs missions légales.

On doit admettre que les exigences de spécialité sont une condition essentielle pour que le réviseur puisse émettre un jugement objectif sur une entreprise ou autre institution. Son opinion doit répondre aux exigences du public en matière d'information objective et complète des entreprises qui en tant qu'acteur principal de la vie économique est débiteur de cette information envers son environnement socio-économique.

En particulier, il doit être établi que la compétence, l'impartialité et l'objectivité du réviseur d'entreprises est une garantie dans le processus d'information au sein des organes de concertation créés dans l'entreprise.

Il semble nécessaire de favoriser et structurer les collaborations interdisciplinaires.

La même nécessité de spécialisation sera également imposée dans une plus ou moins grande mesure aux autres professions prestataires de services aux entreprises, telles que l'expertise comptable, le conseil fiscal et le conseil en gestion. En outre, se posera la question d'une responsabilité accrue pour les prestations exercées et les avis donnés. A cet égard, la meilleure garantie est encore la compétence professionnelle.

En réponse aux évolutions connues ou prévisibles du contexte économique et social, l'évolution des professions prestataires de services mentionnées ci-dessus devra nécessairement aller de pair avec une plus grande interaction et complémentarité des différentes catégories professionnelles. Sans doute, une telle interaction attendue exige-t-elle une organisation bien pensée des professions et une réglementation claire en la matière sera nécessaire pour fixer le cadre dans lequel chaque activité professionnelle sera exercée.

La question de savoir si la complémentarité supposée entre les différentes catégories professionnelles peut être mieux gérée par une plus grande intégration de l'organisation des professions dépend de la description claire des domaines d'activités, des exigences de compétence et du maintien des règles déontologiques nécessaires.

Les professions intellectuelles doivent rester auto-réglementées.

Quelle que soit l'évolution souhaitée pour les groupes professionnels ci-dessus mentionnés, il faudra fournir des réponses aux nouvelles questions posées par le public. Ces questions débouchent sur l'exigence d'une plus grande sécurité et de garanties supplémentaires ainsi que la responsabilité effective qui y est liée.

La réponse à ces questions doit être donnée en premier lieu par les diverses catégories professionnelles elles-mêmes dans le cadre strict des principes d'auto-réglementation professionnelle et d'auto-contrôle. Ceci ne vise pas d'abord le régime de sanctions mais surtout la formation, la surveillance, les normes à édicter et le respect d'une forte déontologie professionnelle comme cela s'impose pour l'exercice d'une profession libérale et intellectuelle. De plus, il est indiqué que les instances professionnelles

apportent l'attention voulue aux conditions d'exercice de la profession et notamment au principe du volume des prestations de contrôle nécessaires et aux honoraires qui sont deux éléments importants; à cet égard, il ne paraît cependant pas conforme à la philosophie de la profession libérale d'établir comme principe la tarification des honoraires.

Des options concrètes

En ce qui concerne les problèmes plus spécifiques relatifs à la révélation de fraudes, aux entreprises en difficultés, à la certification de prévisions et à l'approche financière des problèmes d'environnement, il est nécessaire que les diverses professions formulent des réponses pratiques et décrivent les limites des garanties qui peuvent être offertes. Pour ce qui intéresse l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de telles propositions seront faites prochainement dont l'essentiel pourra se traduire par des modifications aux normes professionnelles mais il est probable qu'une intervention législative sera aussi nécessaire.

On ne peut pas perdre de vue que les entreprises sont les acteurs principaux de la vie économique et qu'elles doivent également prendre leurs responsabilités en cette matière à travers les mécanismes appropriés d'auto-réglementation et une meilleure adaptation d'une gestion effectivement collégiale. Les scandales qui ont défrayé la chronique résultent en premier lieu de problèmes liés à l'organisation des entreprises et à un dysfonctionnement fréquent des organes de gestion. A l'instar des modèles existants dans les pays voisins (aux Pays-Bas le «Raad van commissarissen», en Allemagne l'«Aufsichtsrat», en France le conseil de surveillance, en Grande Bretagne les «Audit committees»), une réforme législative est souhaitable au moins pour les sociétés qui font appel public à l'épargne; un système cohérent de surveillance du fonctionnement des organes de gestion, ce qui échappe à la compétence du commissaire-reviseur, devrait aussi être introduit en Belgique.

Vers une nouvelle réforme des structures professionnelles ?

Dans ce contexte, il appartient aux pouvoirs publics de prêter attention à ces développements et de prendre part au dialogue qui devra intervenir entre les diverses catégories professionnelles et les représentants des interlocuteurs sociaux. Peut-être ceci conduira-t-il à certaines réformes et à de

nouvelles initiatives législatives qui devront principalement avoir pour but d'établir des structures de travail adaptées aux exigences de la vie économique du XXI^e siècle. En tout état de cause, il faudra que les réformes jugées nécessaires soient cohérentes avec le plus large environnement européen.

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises souhaite être partie, en concertation avec l'Institut des Experts comptables, aux accords qui devront provoquer les adaptations souhaitées; il souhaite néanmoins rappeler clairement que sa propre spécificité est le résultat de longues réflexions et d'expérience en synergie avec les partenaires de l'entreprise et que cette spécificité est une garantie importante et un fondement utile pour des développements futurs.

2. DECLARATION D'INTENTION ENTRE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET L'INSTITUT DES EXPERTS COMPTABLES

2.1. Déclaration d'intention – juin 1995

Parallèlement au mémorandum du Conseil au formateur, à la suggestion du Ministre des Affaires Economiques du Gouvernement démissionnaire, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables ont adressé une position commune au nouveau Gouvernement. A cette fin, Paul P. BEHETS, Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et Raymond KROCKAERT, Président de l'Institut des Experts Comptables ont établi et signé le 13 juin la déclaration d'intention suivante:

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables ont l'honneur d'exposer:

- que dans un souci de cohérence auquel préside une volonté commune d'accentuer et de développer les services que les deux professions concernées sont amenées à fournir au monde économique, les présidents des deux Instituts déclarent que, sous la tutelle et avec le concours du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable,

ils entendent mettre au point une politique de synergie et de rapprochement professionnels dans le respect d'une stricte déontologie commune et dans le cadre des missions qui leur sont confiées par le législateur.

- qu'ils peuvent s'engager à mettre les compétences et le professionnalisme des deux Instituts au service du développement des normes comptables tant en matière du droit comptable belge qu'à l'égard du droit comptable et des normes internationales.
- qu'ils contribuent par l'obligation de formation permanente imposée à leurs membres à l'information correcte des entreprises dans l'application et le respect des dispositions législatives.

Ils joueront dès lors un rôle important dans la prévention des faillites et dans le respect des obligations inhérentes au droit fiscal et en matière de toute autre fraude.

2.2. Positions communes de l'IEC et de l'IRE – décembre 1995

La mise en œuvre de la déclaration d'intention du printemps 1995 supposait des contacts approfondis entre les organes directeurs des deux instituts signataires. Ces contacts se sont multipliés au cours du second semestre et une synthèse en a été établie à l'intention du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable à propos de son avis relatif à l'évolution des professions comptables (ci-dessous 1.3.). Le contenu de cette synthèse et des positions communes est le suivant:

1. En exécution de la déclaration d'intention de juin 1995, les présidents des deux Instituts confirment leur volonté de poursuivre un dialogue constructif. A cette fin, ils ont multiplié les contacts bilatéraux au cours des derniers mois et en outre un comité inter-instituts a été convoqué pour le début de l'année 1996.
2. Les principaux objectifs sont:
 - a) proposer un ensemble de règles tendant à rapprocher les professionnels des deux Instituts tout en conservant la spécificité inhérente à certaines fonctions;

- 
- b) veiller au maintien et au développement de la qualité des services professionnels en faveur des entreprises dans le respect de l'intérêt général;
 - c) ramener les contraintes au minimum indispensable à une bonne organisation de la profession dans le respect de l'intérêt général;
 - d) harmoniser dans la mesure du possible les normes déontologiques.
3. Le rapprochement entre les deux Instituts devra tenir compte de la nécessaire concertation avec l'Institut professionnel des comptables en vue de promouvoir une organisation globale, cohérente et autonome de l'ensemble des professions comptables.
 4. En vue de concrétiser ces objectifs plusieurs travaux ont déjà été menés en commun, notamment dans le domaine des normes de contrôle. Des initiatives similaires sont envisagées dans le domaine de l'accès à la profession. Cette volonté commune s'est également manifestée à l'occasion de l'examen d'une prolongation de la période de reconnaissance des établissements d'enseignement supérieur de type court. Les présidents feront très prochainement des propositions au comité inter-institut en vue de traduire dans le concret la volonté du législateur d'éviter des cloisons étanches entre les deux Instituts. Ils conviennent de poursuivre sur la voie de la collaboration dans tous les domaines utiles aux intérêts communs des membres des deux Instituts.
 5. En ce qui concerne l'organisation par la loi d'une procédure fiscale nouvelle impliquant l'existence d'un double niveau de juridiction, les présidents réaffirment que les professions économiques ne peuvent pas se voir interdire la représentation des contribuables devant le premier niveau de juridiction. Dans la mesure où les pouvoirs publics considèrent que pareille mission implique l'inscription sur le tableau d'une ou de plusieurs professions libérales reconnues, ils suggèrent que l'Institut des Experts comptables constitue en son sein une structure d'accueil appropriée.

3. EVOLUTION DES PROFESSIONS COMPTABLES

3.1. Préliminaires

Au cours des cinq dernières années, l'évolution législative a fait apparaître des faits nouveaux importants qui ont modifié en profondeur la réforme du revisorat de 1985. On soulignera en particulier l'octroi de certaines missions de contrôle légal aux membres de l'Institut des Experts Comptables, l'organisation de la profession de comptable au sein d'un Institut distinct ainsi que plus récemment la modification du champ d'application du contrôle légal des comptes annuels (loi du 13 avril 1995) et l'annonce du dépôt d'une requête en reconnaissance de la profession de conseiller fiscal.

Cet ensemble de faits justifie une réflexion nouvelle sur l'organisation des professions libérales économiques. Ce besoin fut exprimé récemment à l'occasion de divers travaux parlementaires. Il fait également l'objet d'un avis que le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable a transmis aux institutions concernées en octobre 1995.

Après avoir constaté l'évolution législative, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable émet quelques considérations sur les aspects de concurrence entre les professions d'expert comptable et de réviseur d'entreprises et au sein même de ces professions. Dans la troisième partie de l'avis, le Conseil Supérieur propose d'entamer avec les parties concernées une réflexion globale relative à une réforme en profondeur de l'organisation de ces professions, s'articulant autour de quatre concepts majeurs:

- l'exigence d'une formation de haut niveau adaptée à chaque profession;
- la spécialisation de l'activité professionnelle rendue nécessaire par la complexité croissante des matières à maîtriser et par le besoin du consommateur de pouvoir approcher le titre porté d'un service presté;
- l'interdiction en conséquence de la double (ou triple) appartenance;
- l'application du cadre légal et réglementaire tant aux professionnels indépendants qu'à ceux de leurs employés qui exercent la profession.

Dès la réception de cet avis, le Conseil a estimé nécessaire de l'adresser à tous les membres de l'Institut afin de recueillir leur avis sur les propositions faites. Par ailleurs, il a demandé au président de prendre contact sans délai avec le président de l'Institut des Experts Comptables afin de

coordonner, sur le plan professionnel, les positions à prendre dans les domaines évoqués par le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprise et de l'Expertise Comptable.

Le Conseil a reçu de très nombreuses réponses à la lettre qu'il avait adressée aux membres. Il s'en réjouit vivement car ces réponses sont la preuve de l'attention que les professionnels attachent au développement du cadre institutionnel de leur activité. Ces observations, parfois longuement motivées, ont été adressées par des confrères dont la pratique professionnelle est variée: des plus grands cabinets jusqu'au réviseur travaillant seul. Elles fournissent au Conseil une vue très large et nuancée de l'opinion générale.

L'enquête effectuée permet de conclure à une très large unité de vues de la profession sur les problèmes essentiels. Les membres soutiennent les initiatives prises au cours de l'année 1995 en vue de rapprocher l'Institut des Experts Comptables et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils insistent cependant sur la nécessité d'assurer l'avenir de la profession par le développement général du niveau de qualité, ainsi que par la reconnaissance de la spécificité de certaines fonctions requérant une formation ou une expérience appropriée; il en va ainsi notamment de la fonction de révision.

D'une façon générale, les membres estiment qu'il n'est pas nécessaire ni souhaitable de faire coïncider un titre professionnel avec une fonction déterminée. La suggestion du Conseil Supérieur de rapprocher le titre porté du service presté paraît suggérer le retour au modèle qui a inspiré la réforme de 1985 dont il est clair aujourd'hui qu'elle a débouché sur une situation déséquilibrée. Or, une évolution plus fondamentale est suggérée dans laquelle les discussions concernant la double appartenance ne devraient plus trouver leur place; on constate à cet égard une quasi-unanimité dans les réponses adressées par les membres.

Profitant de la demande qui leur était adressée, de nombreux membres de l'Institut ont appelé une réflexion nouvelle et fondamentale sur le concept de multidisciplinarité et sur les conséquences de l'activité pluridisciplinaire sur la fonction de révision et notamment sur les conséquences en matière d'indépendance dans l'exercice d'une mission revisorale.

3.2. Positions du Conseil

Ayant pris connaissance des opinions émises par les membres, le Conseil a consacré plusieurs réunions à l'étude des questions préalables à la réorganisation des professions comptables. Il considère que la réflexion devrait s'orienter dans les directions suivantes:

- 1° *la formation*: l'existence d'une profession ne peut se justifier que par la garantie de qualité qu'elle offre aux utilisateurs de ses services. Dans la réforme de 1985, il a été acquis que la formation de base de l'expert comptable et du reviseur d'entreprises doit être de niveau supérieur comme dans les autres professions libérales. Le Conseil reconnaît que le cursus du reviseur d'entreprises sera pour l'essentiel identique à celui de l'expert comptable dans la mesure où la fonction spécialisée de certification doit être considérée comme faisant partie de l'expertise comptable au sens large. Toutefois, cette fonction spécialisée requiert une formation et une expérience spécifiques et complémentaires dans les disciplines de la revision. Il serait utile d'examiner au sein des professions comptables dans quelle mesure d'autres fonctions spécialisées ne devraient pas être reconnues lorsque leur exercice requiert une formation et une expérience spécifiques.
- 2° *la pratique professionnelle* est multiple; la Fédération des Experts Comptables Européens l'a clairement fait ressortir dans son étude sur les activités des professionnels comptables en Europe, publiée en 1995. A côté des tâches d'expertise comptable et de contrôle, la plupart des professionnels européens ont une activité significative dans le domaine fiscal, le redressement judiciaire ainsi que d'une façon générale, le conseil dans les domaines économique et informatique. A l'heure du marché unique européen, il serait dommageable d'imposer à la profession en Belgique des restrictions d'activités ou de collaboration multiprofessionnelle qui n'existent pas dans les pays voisins. Dans un tel contexte, une seule alternative existe: soit la constitution de sociétés multiprofessionnelles d'exercice est autorisée, soit la notion de société professionnelle est étendue à toute activité faisant normalement partie de l'expertise comptable. La situation intermédiaire telle qu'elle existe aujourd'hui n'est plus considérée comme satisfaisante.
- 3° *les structures institutionnelles*: dans tous les pays de l'Union européenne, conformément aux directives européennes, le contrôle légal des comp-



tes est considéré comme une activité spécialisée faisant partie au sens large de l'expertise comptable. Dans aucun pays, ni la loi ni les règles professionnelles n'ont établi d'incompatibilités entre ces deux activités. Dans la plupart des pays, la loi a créé une institution spécifique délivrant l'autorisation de pratiquer le contrôle légal des documents comptables; dans les autres, le titre de fonction spécifique au contrôle légal des comptes a été organisé au sein même de l'institution regroupant les experts comptables. Le choix entre ces deux modèles ne revêt une importance déterminante pour autant que la structure ne contribue pas à limiter l'activité de celui qui effectue le contrôle légal des comptes et que le passage entre les différents éléments de la structure soit garanti. De plus, cette structure devrait être claire aux yeux des utilisateurs de services et s'appuyer sur des principes déontologiques bien définis.

4. FORUM DU REVISORAT 1995

Dans l'introduction de son rapport 1994, le Conseil constatait que la discussion sur «l'expectation gap» est aussi importante pour l'avenir de notre profession que les débats institutionnels tenus au cours des deux précédentes éditions du Forum. La perception du rôle du reviseur d'entreprises et de son utilité par les milieux politiques, économiques, sociaux, ainsi que par les milieux judiciaires doit être plus précise si nous devons rencontrer les problèmes que d'autres pays connaissent depuis longtemps et qui se profilent également chez nous.

A cette fin, le Conseil souhaitait que les membres approfondissent le rôle des commissaires-reviseurs dans quatre domaines: la fraude et les irrégularités, les entreprises en difficultés, certains domaines à contenu réglementaire dominant tel l'environnement, les rapports sur les évaluations et informations prospectives.

Le Forum du Revisorat s'est tenu à Anvers le 23 novembre et rassemblait plus de 350 membres. Les discussions du Forum ont pu se dérouler sur base d'une documentation de qualité rassemblée par quatre groupes de travail qui se sont réunis tout au long de l'année 1995. Le Conseil adresse

aux confrères qui ont participé à ces travaux de très vifs remerciements pour leur contribution éminente à la réussite des travaux du Forum. Les rapports définitifs intégraux seront publiés au cours de l'exercice prochain. Dès à présent, le Conseil établit les synthèses suivantes des différentes commissions de travail:

4.1. Le rôle du commissaire-reviseur vis-à-vis des fraudes et irrégularités

146 membres ont pris une part active aux travaux de la Commission pendant le Forum. Leur contribution consistait non seulement dans une discussion active des thèmes évoqués dans le rapport préparatoire mais ils ont également rempli un bref questionnaire permettant d'avoir une idée générale de leurs réactions sur les propositions faites par la Commission.

Il y a lieu de préciser que les travaux portaient sur la fonction de commissaire-reviseur. Le reviseur d'entreprises peut être confronté à des situations de fraudes et irrégularité dans d'autres circonstances de l'exercice de sa profession. Elle n'ont pas été étudiées dans le rapport introductif.

Selon le rapport préparatoire, le problème posé ne revêt aucune spécificité notoire dans le contexte belge. La question peut s'analyser dans son contexte international, en particulier en se référant aux travaux de l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC qui a développé sa doctrine dans les recommandations 240 et 250. Dans la doctrine internationale, on entend par fraude, la présentation volontairement erronée de l'information financière par suite de manipulation de registres ou documents, détournement d'actifs, enregistrement d'opérations fictives, etc. On parlera d'irrégularité pour évoquer les violations de textes légaux ou réglementaires autres que ceux qui sont directement liés à la comptabilité et à l'information financière. Dans les deux cas, il est d'usage de distinguer trois aspects:

- la prévention des fraudes et irrégularités par le système de contrôle interne de l'entreprise;
- la détection des fraudes et irrégularités par l'exécution d'une démarche de contrôle;
- la révélation des anomalies constatées aux organes de l'entreprise ou dans un rapport public.

La Commission suggérait différentes propositions qui pourraient servir de guide dans l'élaboration d'une recommandation de révision sur ce thème. Elle suggérait aussi une réflexion en profondeur sur la structure du rapport du commissaire-reviseur. D'une façon générale, les suggestions de la Commission ont été approuvées par les membres. Les travaux du forum ont débouché sur les conclusions suivantes:

- 
- a) En matière de prévention, il convient de rappeler que cette responsabilité appartient en premier lieu aux dirigeants de l'entreprise. Toutefois, une large majorité de membres considère que le commissaire-reviseur a une tâche particulière de contrôle en matière de contrôle interne et se prononce contre l'abandon de la référence au contrôle interne dans les rapports de révision.
 - b) En matière de détection, la quasi unanimité des membres considère que la révision doit permettre de détecter les fraudes significatives en matière comptable mais que le reviseur ne doit pas mettre en œuvre des démarches spécifiques et systématiques pour détecter des irrégularités qui ne sont pas en liaison directe avec les comptes annuels. D'une façon générale, il appartient cependant au commissaire-reviseur qui dispose d'indices sérieux relatifs à l'existence d'une fraude ou d'une irrégularité, d'investiguer les conséquences possibles sur les comptes annuels. Dans certains cas, il pourra juger utile de recourir à un expert.
 - c) Lorsqu'une fraude ou une irrégularité manifeste et significative a été détectée, la quasi-unanimité des confrères considère qu'il faut en faire la révélation par écrit au moins au conseil d'administration, voire à chaque administrateur. Ceci n'est qu'une application de la loi lorsqu'il s'agit d'une infraction aux statuts ou au droit des sociétés (art.64 octies lois soc.). Le principe peut cependant recevoir une application plus large, s'étendant à d'autres formes d'irrégularités.
 - d) Si le conseil d'administration refuse de mettre fin à une irrégularité manifeste et significative, une large majorité des confrères estime que le commissaire-reviseur ne peut pas rester passif. La première solution envisagée sera une mention dans le rapport de révision. Dans certains cas, celle-ci pourrait se heurter aux contraintes du secret professionnel (ci-dessous g) bien que certains confrères estiment que l'intérêt général devrait prévaloir. Une autre solution éventuellement cumulée avec la précédente serait la démission motivée jointe à l'information du con-

frère appelé à lui succéder. A cet égard, une règle déontologique pourrait être adoptée selon laquelle le successeur ne serait pas autorisé à accepter le mandat si un engagement écrit n'est pas obtenu de la société de mettre fin à l'irrégularité constatée par le reviseur sortant.

- e) Les confrères présents ont assez largement soutenu la position de la Commission selon laquelle des précisions devraient être apportées sur les modalités de la démission et le contenu du rapport du commissaire-reviseur quand il démissionne. De plus, on pourrait songer, comme aux Pays-Bas, à donner une certaine publicité au rapport de démission du commissaire-reviseur.
- f) Si le conseil d'administration met fin à l'irrégularité, le reviseur devra vérifier si l'impact comptable a été correctement traité. S'il n'en était pas ainsi, une large majorité des confrères estime qu'une mention s'impose au rapport de révision mais qu'il n'est pas nécessaire que celle-ci s'accompagne d'une démission; ils mettent l'accent sur l'application nécessaire du principe d'importance relative en la matière et souhaitent obtenir des garanties juridiques sur ce point.

Les confrères sont partagés sur le point de savoir dans quelle mesure le secret professionnel est un obstacle à la révélation des irrégularités. Il n'existe pas de secret professionnel pour la mention d'une infraction au droit comptable ni pour l'information d'un confrère successeur. Le secret professionnel constitue par contre un obstacle à la révélation externe d'une irrégularité, en dehors de toute considération relative à son effet comptable. Certains confrères, s'appuyant sur une doctrine juridique récente, estiment que l'intérêt public doit prévaloir sur les règles du secret professionnel. De l'avis majoritaire, il serait préférable que cette question soit tranchée par la loi. Une telle évolution serait inacceptable si le reviseur n'obtenait pas une protection légale contre des actions en responsabilité découlant d'une telle révélation.

4.2. Le rôle du commissaire-reviseur en matière de continuité d'exploitation

Plus de 150 confrères ont participé aux séances de commissions consacrées à l'étude des problèmes de continuité d'exploitation. Les conclusions s'articulent autour des cinq thèmes suivants:

a. Le rapport à l'organe d'administration

Dans le cadre des comptes annuels

C'est à l'organe d'administration qu'il appartient de décider si les comptes annuels sont établis ou non dans l'hypothèse de la continuité d'exploitation. Cette décision sera formulée explicitement et rendue publique dans le résumé des règles d'évaluation; le rapport de gestion contiendra normalement la justification des règles d'évaluation retenues.

En pratique, on constate que le problème de la continuité est généralement ignoré dans le rapport de gestion. Sur le modèle du «Cadbury Report», les participants soutiennent la recommandation que la législation oblige la direction de l'entreprise à justifier la plausibilité de l'hypothèse de la continuité, hypothèse de base pour les comptes annuels pour lesquels elle assume la responsabilité vis-à-vis de l'assemblée générale.

On peut déplorer que les entreprises qui répondent aux critères de l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, soient dispensées à partir du 1er juillet 1996 de l'établissement d'un rapport de gestion et ne doivent donc plus consacrer un minimum de commentaires aux perspectives d'avenir de l'entreprise.

Par ailleurs, les participants plaident pour l'instauration d'un tableau de financement en complément aux comptes annuels, à la suite de l'IAS n° 27 «Cash Flow Statements».

Rapport en cas de perte de capital (procédure d'alerte)

En application de l'article 103 lois soc., le conseil d'administration devra justifier sa proposition soit de poursuivre les activités, soit de dissoudre la société. Lorsque la dissolution est proposée, conformément à l'article 178bis LCSC (inséré par la loi du 13 avril 1995) le rapport devra être accompagné d'un état actif et passif, établi conformément à l'art. 40 de l'A.R. du 8 octobre 1976, et le commissaire-reviseur, ou s'il n'y en a pas, un réviseur d'entreprises ou un expert comptable externe, doit faire rapport sur cet état et mentionner particulièrement si la situation de la société y est reflétée de manière complète, fidèle et correcte.

Les confrères constatent que dans le cas où le conseil d'administration propose de poursuivre les activités, il doit exposer uniquement les mesures en vue de redresser la situation financière; dans ce cas, le législateur n'im-

pose pas l'intervention du commissaire-reviseur, d'un reviseur d'entreprises ou d'un expert comptable externe.

Par ailleurs, les participants sont unanimes pour dire que le simple cli-gnotant légal prévu à l'article 103 lois soc. ne suffit pas pour apprécier le problème de la continuité. Dans cette optique, il semble opportun de suggérer un affinement du cadre législatif dans le sens où les critères retenus dans la législation sur la faillite, soient également retenus comme décisifs pour l'application de l'art. 103 des LCSC.

b. Le rapport de l'organe de contrôle

Le commissaire-reviseur qui se rend compte, au cours de ses travaux de revision, que la continuité d'exploitation est compromise, est tenu de prendre contact avec l'organe de gestion au besoin par écrit (information interne). Le cas échéant, il devra apprécier dans le cadre du contrôle des comptes annuels, si la direction de l'entreprise fournit les commentaires nécessaires en annexe aux comptes annuels et dans son rapport de gestion sur les motifs qui l'ont incitée à établir les comptes annuels dans une perspective de continuité d'exploitation.

L'appréciation du moment auquel il importe de soulever les problèmes de continuité et de la manière dont il faut le faire (information externe), n'est pas simple. Toute mise en garde à ce sujet peut avoir des conséquences sérieuses sur les chances de survie de l'entreprise. Si le commissaire-reviseur émet un rapport inapproprié suite à une évaluation erronée de la situation, son opinion peut avoir des conséquences graves pour l'entreprise et tous ceux qui y sont directement liés, comme par exemple les travailleurs. Cette circonstance l'oblige à agir avec une grande prudence.

Le commissaire-reviseur devra également veiller à ce que la société respecte la procédure d'alarme aux moments définis à l'article 103 lois soc. et que l'assemblée générale soit dûment informée sur la situation financière. Le cas échéant, il sera particulièrement attentif aux modifications des méthodes et principes comptables adoptés par l'entreprise. Il maintiendra dans son rapport une mention tant que l'article 103 sera applicable à la société.

c. Le conseil d'entreprise

Le Conseil estime que le cadre normatif actuel fixe de manière efficace les missions respectives de la direction de l'entreprise et du réviseur d'entreprises face au conseil d'entreprise, dans des entreprises qui seraient confrontées à des problèmes de continuité. Il importe toutefois de veiller au respect effectif des obligations légales en matière d'information économique et financière du conseil d'entreprise. Le délai dans lequel les renseignements sont communiqués revêt une particulière importance dans les entreprises en difficultés.

d. Normes et recommandations, procédures et moyens de contrôle

Les participants recommandent au Conseil de l'Institut de traduire la directive «Going Concern» de la International Federation of Accountants dans le contexte belge (notamment en ce qui concerne l'article 103 des LCSC). Cela permettrait de créer un cadre de référence en ce qui concerne:

- la notion de continuité d'exploitation;
- la responsabilité assumée par le commissaire-réviseur quant à la plausibilité de l'hypothèse de continuité qui sous-tend l'établissement des comptes annuels;
- l'appréciation du risque que l'hypothèse d'une continuité *durable* de l'exploitation ne se justifie plus;
- l'information de contrôle que le commissaire-réviseur doit réunir pour lever effectivement l'incertitude quant à la possibilité pour l'entreprise de poursuivre l'exploitation pour *le court terme*;
- les constatations de contrôle et le rapport.

Il est également suggéré de compléter la recommandation par l'analyse typologique des situations dans lesquelles le conseil d'administration d'une société en difficulté peut être amené à faire rapport en spécifiant la nature du rapport approprié aux circonstances.

e. «L'encadrement» des entreprises en difficultés

Les membres sont d'avis que les structures d'encadrement des entreprises en difficultés devraient être revues sur le plan législatif. Deux aspects peuvent être soulignés:

- La fonction de prévention des tribunaux de commerce devrait être institutionnalisée. Les projets de loi qui existent en cette matière devraient encourager le développement d'un système efficace et discret; si les démarches ne sont pas confidentielles, elles risquent de compromettre les chances de redressement.
- Lorsque le commissaire-reviseur a des doutes sur la continuité, il doit en faire part à l'organe d'administration, mais si ce dernier ne prend aucune mesure de redressement, le reviseur n'a aucun moyen d'action immédiat. Au moment où il pourra parler sans violer son secret professionnel, il sera souvent trop tard. Peut-être devrait-on revoir cette limitation découlant du secret professionnel et du régime de responsabilité.

4.3. Mission du reviseur en matière d'environnement

Le domaine d'activité du reviseur d'entreprises en matière de certification des comptes annuels est plus vaste qu'il ne l'était jadis, en raison notamment du développement de l'information sur les questions écologiques. Les tiers qui sont intéressés par les comptes annuels sont plus nombreux et ils attendent davantage de la part du reviseur d'entreprises. Cela tient notamment au fait que la prise de conscience écologique s'est développée dans la société. Lors des travaux du forum, la commission a constaté que l'Institut avait apporté sa contribution, notamment par la publication «Le reviseur d'entreprises et l'environnement» pour aider le reviseur d'entreprises dans sa mission de commissaire-reviseur comme dans ses autres missions légales, à prendre en compte, dans ses travaux de revision, les aspects d'environnement. Les travaux du forum peuvent se résumer en quatre thèses:

Thèse 1

En cas de non respect par le client de la législation sur l'environnement, le commissaire-reviseur envisagera de signaler ce non respect à la direction de l'entreprise et s'assurera de sa réaction et des mesures prises. En outre, il vérifiera s'il est rendu compte de manière fidèle des conséquences de ce non respect dans les comptes annuels ou si ceux-ci les prennent éventuellement en compte. Puisque les infractions à la législation sur l'environnement ne sont pas des infractions dans le sens de l'article 65, alinéa 1er, 6°

des lois coordonnées, la Commission estime que le commissaire-reviseur n'a pas un devoir de communication à l'égard d'autres personnes. Mais tel serait le cas si le législateur devait étendre la mission du commissaire-reviseur.

Thèse 2

De plus en plus d'entreprises publient un rapport environnemental. Les tiers attendent que ce rapport fasse également l'objet d'une certification.



La Commission estime que cette certification pourrait être confiée au commissaire-reviseur à titre de complément de mission. Dans cette hypothèse, l'I.R.E. devrait promulguer une norme spécifique en la matière, seules les données contrôlables pouvant faire l'objet d'une certification. Si on devait mettre en place un cadre législatif relatif à l'information environnementale dans le rapport de gestion et/ou dans les comptes annuels, l'Institut devrait élaborer une norme spécifique en la matière.

Thèse 3

Dans la pratique, le reviseur d'entreprises devra se faire assister pour la certification des rapports environnementaux – faisant partie ou non des comptes annuels – par une équipe multidisciplinaire. Mais conformément à la pratique généralement admise en matière de revision, la coordination et la responsabilité finale seront entre les mains du reviseur d'entreprises.

Thèse 4

Enfin la Commission estime qu'il y aurait lieu, dans le contexte belge, de mettre en place un programme de formation multidisciplinaire pour familiariser tous les reviseurs d'entreprises avec les aspects environnementaux dans leurs missions actuelles, et permettant d'autre part à ceux qui souhaitent se spécialiser en matière d'environnement, d'acquérir la qualification d'auditeur environnemental (ci-dessous 10.6).

4.4. Mission du reviseur en matière d'information prévisionnelle

L'approche des informations prévisionnelles est une démarche récente en Belgique. Les textes, bien que peu nombreux, permettent cependant une interprétation extensive. On se référera d'une part à l'article 20 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, selon lequel le reviseur d'entreprises ne peut attester ou certifier des états financiers qui ne se basent pas sur des documents vérifiables, en ajoutant cependant que le reviseur *«peut toujours se prononcer sur la méthode qui a permis d'établir des informations prévisionnelles»*. Par ailleurs, la norme relative à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise précise au paragraphe 4.7.: *«lorsque les informations économiques et financières contiennent des informations prévisionnelles, le reviseur d'entreprises mentionnera si elles sont établies selon des méthodes rationnelles et si elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont il a connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre. Il s'abstiendra d'émettre une opinion sur les possibilités de réalisation des prévisions et des hypothèses sur lesquelles elles se basent.»*

Selon le groupe de travail préparatoire, des évaluations fondées sur des informations prévisionnelles s'avèrent de plus en plus courantes et sont, d'un point de vue économique, pour le moins aussi fondées que les méthodes traditionnelles.

Il est suggéré de s'appuyer sur les normes d'audit internationales (IAPC 810 «The examination of Prospective Financial Information») en vue d'élaborer une recommandation permettant à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'indiquer la direction dans laquelle la profession devrait s'engager. Les travaux du Forum conduisent aux quatre conclusions suivantes:

- a) Il résulte aussi bien de l'étude préliminaire que de l'expérience des participants au Forum que la demande de l'opinion publique en matière de prévision est probablement moins importante que celle qu'on pouvait imaginer. Les utilisateurs seraient plus conscients des limites d'une certification de l'information prévisionnelle en manière telle qu'on ne peut parler d'expectation gap en cette matière. Toutefois, les participants estiment que les tendances internationales se manifesteront tôt ou tard chez nous, en manière telle que l'utilité de travailler sur le sujet n'est pas remise en cause.

- 
- b) Les réviseurs d'entreprises doivent se préparer afin de maîtriser les techniques qui leur permettront de s'affirmer comme spécialistes en la matière. Ceci ne signifie pas qu'il faille déboucher sur une réglementation sous forme de normes ou recommandations; des méthodes plus informelles sont suggérées; par exemple l'Institut pourrait contribuer au développement d'outils nécessaires à la prévision.
 - c) Il serait souhaitable que les réviseurs d'entreprises aient accès à une banque de données fournissant des références nécessaires en matière de prévision.
 - d) L'Institut devrait contribuer à l'amélioration du cadre institutionnel en matière de prévisions. Certaines contraintes législatives relatives à l'information prospective devraient être réévaluées. Dans certains cas, il serait même souhaitable que des déclarations spécifiques soient rendues nécessaires sur la pertinence des informations prévisionnelles adressées au public, par exemple en matière de prospectus d'émission.

4.5. Conclusions générales

Le Conseil attache de l'importance à ce que les travaux des différentes commissions soient publiés intégralement dans la première partie de l'exercice 1996. Par ailleurs, dans les quatre domaines traités, il est important de poursuivre les travaux dans le but soit d'élaborer des recommandations de révision soit de fournir aux membres le support technique dont ils ont besoin pour aborder les nouvelles missions qui pourraient leur être confiées avec une aptitude professionnelle nécessaire.

Le Conseil a demandé à la Commission des normes de révision de faire diligence afin de préparer des projets de recommandation donnant suite aux travaux du Forum en matière d'une part de fraude et irrégularité et d'autre part en matière d'entreprises en difficultés; parallèlement, une modification des normes de révision relatives à la structure du rapport sera sans doute nécessaire.

Les deux autres domaines traités au cours du Forum concernent aussi bien la mission du commissaire-réviseur que d'autres missions du réviseur d'entreprises. Le Conseil s'efforcera de promouvoir les idées développées pendant le Forum, aussi bien vis-à-vis des autorités publiques (notamment la Commission des normes comptables) que des autres milieux concernés.

5. SOCIÉTÉS PROFESSIONNELLES

5.1. Participation dans plusieurs sociétés de révision

Dans son rapport 1994 (p. 26), le Conseil fixait les conditions dans lesquelles il serait possible d'inscrire au tableau des membres, des sociétés de révision dont les associés seraient d'autres sociétés inscrites.

Par sa lettre circulaire du 20 janvier 1995, le Président de l'Institut apportait les précisions suivantes au nom du Conseil:

«Après une étude juridique détaillée et un large débat, le Conseil a considéré que le principe d'exclusivité figurant dans l'article 29 précité (du règlement de déontologie) empêche qu'un membre personne physique soit lui-même associé dans plusieurs sociétés de révision inscrites au tableau. Le Conseil se réserve cependant le droit de délivrer des dérogations temporaires dans des cas exceptionnels liés notamment à une restructuration.

Le Conseil confirme qu'une société peut prendre une participation dans une autre société inscrite au tableau. La transparence sera garantie par les règles du droit des sociétés, le système comptable et la représentation dans l'exercice d'un mandat.

En qualité d'administrateur (même non-associé), le reviseur d'entreprises peut représenter la société de révision dans l'exercice d'un mandat de commissaire. Il ne peut le faire dans plusieurs sociétés de révision que s'il est en mesure de garantir l'exercice de ses fonctions professionnelles. De plus, lorsqu'il est déjà associé au sein d'une société, en vertu du principe d'exclusivité, il ne peut accepter un mandat d'administrateur dans une autre société de révision qu'avec l'autorisation expresse de ses associés.

Le reviseur d'entreprises, personne physique, ne peut accepter un mandat d'administrateur ou gérant que dans deux sociétés de révision inscrites au tableau. Il ne pourrait accepter une troisième fonction d'administrateur que dans des circonstances particulières avec autorisation préalable du Conseil.»

5.2. Spécialisations sectorielles ou régionales

L'autorisation de participer dans plusieurs sociétés de révision présente un intérêt particulier lorsque l'objectif poursuivi est la spécialisation secto-



rielle ou régionale. Le Conseil avait été conscient de cet objectif et s'y référait dans son rapport 1994 (page 27). Dès lors, il n'est pas étonnant de constater que les premières applications du principe nouveau ont été constatées dans le domaine de la spécialisation sectorielle. Au cours de l'exercice 1995, le Conseil a inscrit au tableau des membres plusieurs sociétés de révision dont l'objet social est limité à l'exercice des fonctions revisorales dans le secteur des établissements de crédit ou dans le secteur faisant l'objet d'un contrôle prudentiel. Le Conseil se réjouit de constater que sa décision a encouragé les confrères agréés à se regrouper afin de mieux répondre à l'arrêté de la Commission Bancaire et Financière du 6 avril 1993 portant règlement d'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs auprès des établissements de crédit, tel que modifié en 1994 (voir Vademecum 1994, tome I, page 57).

Dans d'autres cas qui lui étaient soumis, le Conseil a inscrit au tableau, des sociétés de réviseurs d'entreprises dont un des associés était une autre société inscrite au tableau, parce que l'objectif poursuivi était l'adaptation à la structure fédérale ou autres spécificités régionales.

Le Conseil insiste pour que l'ensemble des structures sociétaires garantisse une parfaite transparence des responsabilités professionnelles effectives et pour que l'acceptation des mandats dans chaque société soit cohérente avec l'organisation de la structure dans son ensemble.

5.3. Sociétés unipersonnelles

Le Conseil a dû constater que l'autorisation donnée par la circulaire du 20 janvier 1995 a conduit un certain nombre de confrères à constituer des sociétés unipersonnelles qui ont repris la participation dont la personne physique disposait dans une société de révision. Le Conseil constate que toutes les conditions légales sont réunies pour l'inscription de telles sociétés au tableau des membres.

Un membre a sollicité l'avis du Conseil sur les modalités de fonctionnement de ces structures. Le Conseil a d'abord confirmé ses décisions antérieures selon lesquelles un réviseur d'entreprises, à titre individuel, ne peut détenir de façon durable des actions d'une autre société civile de réviseurs d'entreprises, quand bien même, cette détention serait à titre symbolique.

Ensuite le Conseil a souligné qu'il n'était pas dans son intention d'autoriser une société de révision à détenir des actions d'un nombre indéterminé d'autres sociétés de révision. La détention d'actions dans une autre société de révision peut être justifiée dans des cas spécifiques, par exemple des spécialisations géographiques ou sectorielles. Par contre, en application de l'article 52^{sexies} lois soc., il ne pourrait accepter une participation réciproque de plus de 10 % entre la société pluripersonnelle et les sociétés unipersonnelles qui en seraient les actionnaires.

Enfin, selon l'article 14, 4° de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, les gérants et administrateurs doivent être des personnes physiques. Il n'existe ni dans le droit des sociétés, ni dans le droit professionnel une exigence selon laquelle les administrateurs ou gérants d'une société de reviseurs d'entreprises devrait y être directement ou indirectement associé; en d'autres termes, rien n'interdit qu'un reviseur d'entreprises qui n'est pas associé dans une société soit désigné aux fonctions de gérant ou d'administrateur. Cette désignation sera d'ailleurs souhaitable afin que la personne physique soit autorisée à fonctionner en tant que représentant permanent de la société de révision conformément à l'article 33 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

5.4. Dénomination des sociétés de révision

L'article 33 § 3 de la loi du 22 juillet 1953 tel que modifié par la loi du 21 février 1985 dispose que les sociétés de révision doivent être qualifiées par une raison sociale. Le Conseil a déjà été conduit à examiner les conséquences de l'utilisation par une société belge qui demandait son inscription au tableau, du nom d'un associé inscrit au tableau d'un Institut étranger regroupant des personnes ayant des qualités équivalentes à celles des reviseurs d'entreprises. Dans son rapport 1993 (page 39), le Conseil résume les circonstances dans lesquelles il a décidé de reconnaître la validité d'une raison sociale qui porterait le nom d'une société de révision régulièrement inscrite au tableau des personnes autorisées dans un pays étranger. Le Conseil considérerait qu'il ne pourrait cependant accepter d'inscrire au tableau ou de maintenir à la liste des sociétés portant une

dénomination sociale introduisant une confusion avec des sociétés dont l'objet est commercial.

Au cours de l'exercice, la question fut posée de savoir dans quelle mesure une société pourrait utiliser le nom de son associé étranger consistant dans un acronyme. On précisera que cette abréviation concerne des personnes physiques ayant eu dans d'autres pays une qualité professionnelle équivalente à celle de reviseur d'entreprises.

Le Conseil a constaté que le cabinet concerné était généralement connu sur le plan international par sa dénomination abrégée et que celle-ci ne pouvait en aucune façon provoquer une confusion avec l'activité d'une société commerciale. Le Conseil considérait également que l'acronyme renvoie effectivement au nom de personnes ayant une qualification reconnue équivalente à l'étranger en manière telle que la dénomination ne peut porter atteinte à la dignité du reviseur d'entreprises.

En fonction des circonstances spécifiques de ce dossier, le Conseil a pu admettre que le cabinet de reviseur d'entreprises adopte comme raison sociale l'acronyme régulièrement utilisée dans un pays étranger pour l'inscription d'une société au tableau des membres.

5.5. Succursale d'un cabinet de reviseurs d'entreprises

Il est d'usage que le cabinet de reviseur d'entreprises qui ouvre plusieurs succursales ou sièges d'exploitation détermine le nom du confrère qui sera responsable de la succursale aux yeux de l'Institut. La question s'est posée de savoir s'il était acceptable que la succursale soit placée sous la responsabilité d'un reviseur d'entreprises qui ne serait ni associé ni administrateur ou gérant de la société.

Le Conseil a rappelé que seules les personnes ayant la qualité d'associé, gérant ou administrateur de la société peuvent valablement représenter la société dans l'exécution d'une mission de révision visée à l'article 3 de la loi. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre. Ceci signifie que cette fonction ne pourra être assumée en pleine responsabilité par celui qui aurait conclu un contrat de travail avec la société.

Par contre, le Conseil a considéré que la responsabilité de la bonne tenue professionnelle dans le siège d'exploitation d'une société de révision n'exige pas que la personne concernée soit autorisée à assumer personnellement les fonctions de représentation de la société dans l'exercice d'une mission revisorale. Il suffit qu'elle soit régulièrement inscrite au tableau et, dès lors, capable d'assumer la responsabilité déontologique et disciplinaire qui en découle.

Se référant à ses interprétations antérieures, le Conseil a confirmé que la société doit mettre en place des mécanismes garantissant la qualité du travail revisoral. Il est dès lors recommandé que le reviseur personne physique n'assume la responsabilité professionnelle à titre principal que dans un seul établissement. La liste des membres sera établie en conséquence.

5.6. Mention dans la liste des membres

Par suite de la décision du Conseil autorisant une société de reviseurs d'entreprises à prendre une participation dans une autre société de révision, la gestion de la liste des membres doit être revue (ci-dessus 5.1.). Dans sa circulaire du 20 janvier 1995, le Président signalait aux membres: *« Afin de clarifier le tableau B, à partir du 30 juin 1995, la publication de la liste ne fera plus mention que des personnes ayant le droit de représenter la société dans l'exercice de missions revisorales. Ceci ne modifie en rien les références du tableau A des personnes physiques. »*

En conséquence, à partir du 30 juin 1995, la publication du tableau ne fait plus mention que des personnes ayant le droit de représenter la société dans l'exercice de missions revisorales. Les reviseurs d'entreprises ayant la qualité de collaborateur indépendant ou d'employé ne seront plus mentionnés sous le nom de la société de révision.

Ceci ne modifie cependant en rien les références qui doivent figurer au tableau A des personnes physiques. D'une part l'adresse professionnelle continuera à être celle de la société et d'autre part, conformément à l'article 7, 10° de la loi du 22 juillet 1953, il est fait mention au tableau des membres de la qualité d'employé auprès d'un autre reviseur d'entreprises dont disposerait la personne physique concernée.

6. SOCIÉTÉS DE MOYENS

6.1. Principes généraux

Dans sa lettre circulaire du 20 janvier 1995, le Président apportait quelques précisions sur l'application de l'article 8 § 4 de la loi, ainsi que de l'article 30 du règlement de déontologie relatif aux sociétés interprofessionnelles de moyens. Il se référait à cet égard à l'étude de la Commission Juridique relative aux conditions de l'association interprofessionnelle publiées dans le fascicule (Réflexions et opinions n° 3/1994) consacré au Forum de Liège (1993). Il ajoutait en outre:

«Contrairement à une opinion encore trop largement répandue parmi les confrères, il est possible de s'associer avec des professionnels d'une autre discipline pour autant que la société ou l'association soit constituée dans les limites de l'article 30 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

La société visée par l'article 30 doit être formée dans le cadre de l'exercice de la profession. La notion de collaboration professionnelle est précisée dans l'article premier du règlement de déontologie. Dès l'instant où une société de révision souhaite détenir des titres d'une autre société de façon durable, cette participation devra nécessairement s'insérer dans le cadre de l'objet social, donc dans le cadre de l'exercice de la profession.

La société interprofessionnelle visée par l'article 30 est une société de moyens. En bref, ceci signifie qu'elle ne peut pas exercer l'activité professionnelle de ses membres, fût-ce une activité simplement compatible, et qu'elle ne peut dès lors pas adresser de factures aux clients professionnelles de ses membres. Par contre, la société interprofessionnelle ne doit pas pour autant rester inconnue des clients; elle peut comprendre une clause relative à l'utilisation d'un nom commun.

La société interprofessionnelle doit toujours être autorisée préalablement par le Conseil (article 8 § 4 de la loi). La seule exception concernant les sociétés inscrites au tableau de l'Institut des Experts Comptables est exposée au Vademecum (tome I, 1994, page 156).

La principale question qui demeure concerne la qualité des personnes avec lesquelles une association est possible. L'article 30, 1° postule qu'il s'agisse de titulaires d'une profession intellectuelle prestataire de services connexes à l'activité professionnelle du reviseur d'entreprises, soumis à une déontologie professionnelle reconnue».

Le Président considérait également que les professions d'expert comptable, de comptable et d'avocat répondent de toute évidence aux conditions de l'article 30, 1° de l'arrêté royal et que la situation particulière de certaines autres professions est à l'étude. Il signalait à cet égard que le Conseil a demandé un avis au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable et que les autorisations données à ce jour pour des sociétés de moyens constituées à l'étranger, aussi bien que pour les sociétés de droit belge feraient l'objet d'une nouvelle évaluation lorsque le Conseil serait en possession de tous les éléments lui permettant d'exprimer un avis en pleine connaissance de cause.

6.2. Avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable

Suite à la demande qui lui avait été adressée, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable a fait parvenir au Conseil un avis relatif aux professions avec les titulaires desquelles un réviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens (Avis D11/5/95).

Dans cet avis, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable constate que l'article 30 § 1° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 fixe trois conditions pour que l'association soit possible: le candidat doit exercer une profession intellectuelle prestataire de services; cette profession doit être connexe avec l'activité de réviseur d'entreprises et il doit être soumis à une déontologie professionnelle reconnue. Considérant que la première condition suscite peu de problèmes, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable consacrait ses commentaires aux deux autres conditions dans les termes suivants:

«1. Les services connexes à l'activité de réviseur

La détermination des services connexes, c'est-à-dire avec lesquels l'activité de réviseur présente des rapports étroits, n'est guère aisée.

En effet, l'élargissement du champ d'activités du réviseur d'entreprises et surtout la technicité croissante de leur environnement professionnel exigent de plus en plus de leur part de s'adjoindre la collaboration de personnes spécialisées pour s'acquitter de leur mission, de sorte que le nombre de services connexes s'accroîtra inévitablement.

Comment concevoir par exemple la certification des comptes annuels d'une compagnie d'assurances sans disposer de connaissances en actuariat?

Le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable est par conséquent d'avis qu'il y a lieu d'entendre par services connexes, aussi bien ceux que le reviseur d'entreprises peut prêter lui-même sur base de la compétence dont il dispose pour exercer la profession de reviseur d'entreprises et dans le respect des dispositions légales applicables que ceux exigeant une compétence spécifique, mais qui consistent à conseiller les entreprises.

Enfin, à peine de s'opposer à toute forme de société interprofessionnelle, il y a lieu de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable d'être attentif à ne pas limiter les possibilités de constitution de sociétés ou d'associations aux seuls professionnels prestant des services compatibles avec la profession de reviseur d'entreprises.

2. Déontologie professionnelle reconnue

De l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, cette condition est celle qui en pratique suscitera le plus grand nombre de difficultés. En effet, ni le terme «déontologie», ni surtout le mot «reconnue» ne sont définis par l'arrêté royal et le rapport au Roi précédant l'arrêté royal ne contient aucun commentaire à ce sujet, de sorte que différentes questions doivent être formulées.

Tout d'abord, qu'entend-on par déontologie?

Selon l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, «la déontologie se définit comme l'ensemble des règles et devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent, les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public».

Cette définition est conforme à l'usage récent qui restreint l'acception à l'exception du terme aux devoirs à remplir dans l'exercice d'une profession.

Le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable peut par conséquent y rallier. Il tient cependant à préciser qu'à son estime les règles qu'une profession s'impose de respecter en les inscrivant dans un code, ne sont que l'expression de principes généraux applicables à cette profession et dont la sanction ne devrait par conséquent pas être limitée aux seules dispositions dudit code.

Quand une déontologie professionnelle est-elle reconnue, ou en d'autres mots, quel est l'élément de fait ou de droit qui sépare une déontologie professionnelle d'une déontologie professionnelle reconnue?

L'Institut des Revisors d'Entreprises écrit dans son document relatif au deuxième Forum du Revisorat que «il ne peut y avoir de déontologie reconnue que dans la mesure où il existe une certaine forme d'organisation professionnelle. Cette organisation ne doit pas nécessairement être reconnue par la loi, mais elle doit exister et être représentative de la profession concernée.» Et continuant, précise que «l'objectif poursuivi est de démontrer que les associés ont une éthique professionnelle compatible, sans être nécessairement identique, afin d'éviter les conflits au sein de leur société et avec les autorités disciplinaires de différents professionnels. La nécessité d'une déontologie a aussi pour but de permettre une réaction quand des associés adoptent un comportement que les autorités déontologiques et les autres associés estiment contraire à l'intérêt général, ce qui suppose un mécanisme disciplinaire ou à tous le moins une possibilité d'exclusion.»

Les travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises ne fournissent pas d'arguments décisifs à cet égard, mais contiennent néanmoins des indications intéressantes.

En effet, d'une part, l'exposé des motifs indique qu'il résulte des dispositions du projet relatif aux sociétés et associations professionnelles que dans la réforme proposée, le Gouvernement entend permettre et favoriser l'exercice sociétair de la profession, les associations de revisors par delà les frontières, ainsi que la formation de firmes pluridisciplinaires, moyennant dans chaque cas le respect des règles légales et professionnelles propres au revisorat d'entreprises ⁽¹⁾.

D'autre part, le Gouvernement, quoique marquant son accord sur le principe à la base de l'amendement déposé par Monsieur Delahaye qui tendait à autoriser dans tous les cas les associations entre revisors, experts comptables, conseillers fiscaux et consultants en organisation, car «l'Institut ne peut pas en effet refuser son autorisation à une association interprofessionnelle pour la seule raison qu'il s'agit d'une association avec un expert comptable» s'est néanmoins opposé au texte de l'amendement pour deux raisons: «d'une part, il a renvoyé à certaines professions non réglementées (conseiller fiscal, consultant en organisation), d'autre part, on pourrait déduire à contrario de l'énumération que l'association avec d'autres professionnels que ceux qui sont précités est exclue» ⁽²⁾. Suite aux explications du Gouvernement, l'amendement fût retiré.

(1) Doc. Parl., Chambre n° 552/1, session 1982-1983, 21 février 1985, p. 28, et dans le même sens, Rapport au Roi, précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994, *Moniteur Belge*, 18 janvier 1994, p. 944.

(2) Rapport fait au nom de la Commission Spéciale par Monsieur Verhaegen, Doc. Parl., Chambre, 552/35, session 1983-1984, 25 juin 1984, p. 69-70.

La divergence qui apparaît ainsi, constitue, de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, le cœur de la question: une déontologie professionnelle reconnue, implique-t-elle que la profession soit réglementée, c'est-à-dire organisée par la loi et que les exigences en matière de déontologie prennent la forme d'un arrêté royal ou, comme le considère l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, suffit-il qu'il existe une certaine forme d'organisation représentative de la profession concernée?

La question n'est pas d'un intérêt exclusivement théorique. En effet, selon que l'on adopte l'une ou l'autre des interprétations, il sera possible à plus ou moins de professionnels de constituer des associations de moyens avec des réviseurs d'entreprises.

On relèvera à cet égard qu'à l'heure actuelle, parmi les professions sur lesquelles portent la demande d'avis, et sans préjuger de la connexité des services prestés avec la profession de réviseur d'entreprises, seules les professions d'expert comptable, de comptable, les professions juridiques d'avocat et de notaire, ainsi que celle de courtier en assurances, sont organisées par la loi, pas nécessairement de manière très similaire d'ailleurs.

Il y a lieu dès lors de se demander si une telle interprétation restrictive des termes «déontologie reconnue» qui, si elle présente l'avantage particulièrement important de la sécurité juridique, ne risque pas de constituer un frein important aux possibilités d'associations interprofessionnelles avec des personnes prestant des services connexes.

On constatera d'ailleurs, sur base d'une étude effectuée par la Fédération des Experts Comptables Européens, que dans certains pays d'Europe, il est possible, moyennant le respect de certaines conditions (majorité des administrateurs et des droits de vote ...) de constituer des sociétés multidisciplinaires pour l'exercice du contrôle légal des comptes, le contrôle des fusions ou le contrôle des apports en société.

Dans la majorité des pays toutefois, l'usage de sociétés interprofessionnelles est interdit pour l'exercice de ses activités.

L'autre interprétation qui consiste à considérer que «une certaine forme d'organisation représentative de la profession concernée» suffit, est de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, plus idoine mais suscite cependant un certain nombre de questions.

Une première question tient au fait que dans une telle approche, seuls les membres de l'organisation pourront s'associer avec les réviseurs d'entreprises, de sorte qu'il pourrait éventuellement être tentant pour l'organisation professionnelle de limiter, voir de réduire le nombre de ses membres pour diminuer la concurrence.

L'adhésion de telles organisations devrait par conséquent pouvoir être obtenue moyennant des conditions aussi objectives que possible.

Il va par ailleurs de soi que les récipiendaires doivent avoir pu faire la preuve des qualités professionnelles requises pour l'exercice de ladite profession selon des hauts standards de qualité.

Enfin, il est important qu'en termes de membres ou de marchés, l'organisation puisse être considérée comme l'interlocuteur représentant la profession en question.

Une deuxième question porte tout naturellement sur l'existence de règles déontologiques, sur la façon dont l'organisation professionnelle veille au respect, ainsi que sur les sanctions susceptibles d'être administrées et qui doivent aller jusqu'à l'exclusion.

3. Indépendance du réviseur d'entreprises

De l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, une association fût-elle de moyens, est susceptible de mettre en péril l'indépendance du réviseur d'entreprises.

C'est pourquoi, comme il a déjà eu l'occasion de le faire à propos des incompatibilités dans le règlement déontologique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (cf. Rapport 1992-1993, p. 53), le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable tient à rappeler que les différentes dispositions qui ont pour objet, par application du principe de transparence, de garantir cette indépendance, doivent être respectées selon le cas par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou par ceci.

Appartiennent à la première catégorie, les articles 18ter, § 1er, 3°-5° et 18quater de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Les réviseurs ont, quant à eux, à respecter dans ce domaine les articles 18ter § 3 et 4 de la loi susvisée, les articles 64bis et 64ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, ainsi que l'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.»



Après ces considérations générales, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable examinait un certain nombre de dossiers qui lui était soumis par le Conseil de l'Institut. Il considérait qu'un reviseur d'entreprises peut, sous réserve de l'accord de l'Institut des Experts Comptables, constituer une association interprofessionnelle de moyens avec un expert comptable. Rejoignant en cela l'opinion du Conseil de l'Institut, le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable considérait qu'un reviseur d'entreprises ne peut à l'heure actuelle constituer une association interprofessionnelle de moyens avec un courtier d'assurances, un courtier en fonds de commerce ou des personnes pratiquant des activités de bureau d'intérim. Se fondant sur des questions de procédure, le Conseil Supérieur remettait en outre un avis négatif relatif à l'association avec un comptable, un notaire, un avocat ou un conseiller en organisation.

6.3. Applications

Dès réception de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, le Conseil a examiné dans quelle mesure celui-ci remettait en cause la politique adoptée par le passé dans le cadre des autorisations données en application de l'article 8 § 4.

6.3.1. Experts comptables

Le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable estime que l'association interprofessionnelle avec un expert comptable doit être considérée comme remplissant toutes les conditions fixées par l'article 30 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Il va de soi que cette association est subordonnée à l'accord des deux Instituts.

Le Conseil de l'Institut considère que cette conclusion confirme une pratique généralement appliquée jusqu'à présent. Si la constitution d'une société entre experts comptables et reviseurs d'entreprises est autorisée dans certaines circonstances (ci-dessous I.7.), il ne peut évidemment en aller autrement pour une société de moyens. Toutefois, dans la mesure où le confrère n'est pas lui-même expert comptable, il reste nécessaire d'obtenir une autorisation préalable et toujours révocable conformément à l'article 8 § 4 de la loi.

6.3.2. Avocats

Le Conseil considère qu'il n'y a pas lieu de se ranger aux arguments du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable en ce qui concerne l'autorisation individuelle de certaines associations de moyens constituées avec la profession d'avocat. Comme ceci a été indiqué dans son rapport annuel 1992 (p. 51), une réflexion commune fut menée entre l'Ordre Français des Avocats du Barreau de Bruxelles et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en vue de permettre le développement de relations structurelles entre ces professionnels dans un cadre strictement défini se limitant étroitement à la mise en commun de moyens. Le Conseil n'a pas estimé, au contraire, que l'arrêté royal du 10 janvier 1994 devait le conduire à remettre en cause les autorisations données antérieurement pour la constitution de groupements interprofessionnels entre réviseurs d'entreprises et avocats.

6.3.3. Autres professions

Avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, le Conseil a donné plusieurs autorisations à la constitution d'associations interprofessionnelles de moyens dans des conditions qui furent régulièrement exposées dans les rapports annuels et dont on peut trouver une synthèse dans le Vademecum (1994), tome I, chapitre 3, sections 3 et 4 (p. 135 et ss.). Ces autorisations tenaient compte d'une pratique généralement admise au plan international caractérisée par le groupement de personnes qui accomplissent des activités généralement classées dans le domaine de l'expertise comptable au sens large (expertise comptable, contrôle des comptes, conseil fiscal, conseil en organisation et informatique). Un grand nombre de ces autorisations concerne d'ailleurs l'affiliation à des réseaux internationaux. Jusqu'à ce jour, le Conseil a délivré 41 autorisations de cette espèce.

Le Conseil a demandé à la Commission des questions éthiques d'étudier les conséquences de l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable afin de lui proposer une solution réaliste permettant de pallier les lacunes constatées par le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable en ce qui concerne notamment les professions de conseil fiscal et de conseil en organisation.

Il n'a pas été possible de revoir les dossiers au cours de l'année 1995. Cette révision devra néanmoins intervenir dans un délai raisonnable.

7. CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ INTER-PROFESSIONNELLE D'EXERCICE ENTRE REVISEUR ET EXPERT COMPTABLE

Dans son rapport sur l'année 1993 (p. 49), le Conseil a exposé les conditions dans lesquelles un reviseur d'entreprises qui a la qualité d'expert comptable peut constituer une société d'experts comptables avec d'autres membres de cette profession. Tout en considérant que cette société est susceptible d'être qualifiée de société interprofessionnelle au regard de l'article 8 § 4 de la loi du 22 juillet 1953, il prenait la décision d'autoriser les reviseurs d'entreprises ayant la double qualité à prendre une participation au capital, ainsi qu'à la gestion d'une société d'expertise comptable à la condition formelle que celle-ci soit une société civile constituée sous la forme d'une société coopérative, d'une S.P.R.L. ou d'une société en nom collectif inscrite au tableau de l'Institut des Experts Comptables. Cette autorisation était donnée d'une façon générale pour toute forme de société répondant à ces conditions (Rapport Annuel 1993, p. 49, Vademecum (1994), tome I, 4, 1.5.2., p. 156).

Lorsque tous les associés ne sont pas inscrits au tableau des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou n'ont pas une qualité reconnue équivalente à l'étranger, la société ne peut pas être inscrite au tableau (article 33 de la loi du 22 juillet 1953). L'inscription de sociétés d'experts comptables au tableau des membres de l'IEC suppose la réunion de conditions similaires, même si des mesures transitoires sont envisagées dans l'arrêté royal du 14 juin 1985 relatif à l'Institut des Experts Comptables.

Ceci constitue sans aucun doute une limitation légale importante à la construction de sociétés interprofessionnelles d'exercice de la profession. La question est mise à l'étude au sein du comité de coordination inter-instituts.

8. USAGE DU NOM PAR LE CONJOINT

Le Conseil a été saisi de plusieurs cas dans lesquels on pouvait constater qu'une société de révision était établie à proximité d'une autre société exerçant des activités différentes incompatibles. Après avoir étudié les circonstances de fait, le Conseil a constaté à deux reprises au moins que l'activité différente était le fait du conjoint ou d'un proche parent du reviseur d'entreprises. Il a demandé à la Commission des questions éthiques de formuler un point de vue à cet égard. Le Conseil adopte les recommandations suivantes de la Commission:

Le Conseil de l'Institut n'a aucune compétence pour interdire à un parent/conjoint ou allié du reviseur d'entreprises l'exercice d'une activité incompatible avec celle du membre. Le Conseil serait cependant parfaitement en droit d'examiner dans quelle mesure le reviseur d'entreprises n'exerce pas une activité incompatible sous le couvert de relations familiales en utilisant un parent ou allié comme prête-nom pour cette activité incompatible. Sous cette réserve, la Commission des questions éthiques adresse les recommandations suivantes:

- a. Il est recommandé aux reviseurs d'entreprises de refuser le droit d'utiliser leur nom pour l'exercice par leur conjoint d'une activité commerciale.
- b. Dans une telle situation, tout comme d'ailleurs dans toute situation de collaboration interprofessionnelle, il est recommandé de redoubler de prudence en ce qui concerne le respect de certaines règles déontologiques essentielles. Il s'agit en particulier de celles relatives au secret professionnel et de l'interdiction de recevoir un avantage qui constituerait une rémunération indirecte de la mission révisoriale (article 11, A.R. 10 janvier 1994).
- c. Enfin, dès l'instant où l'activité des personnes mentionnées ci-dessus est voisine de manière telle qu'il peut exister une clientèle commune, un minimum de précautions devrait être prise en vue de garantir la séparation des locaux. Il est recommandé de prendre toute mesure nécessaire pour éviter la confusion aux yeux des utilisateurs des services du reviseur d'entreprises, en ce compris le cas échéant, la modification du nom de l'une ou de l'autre des sociétés concernées.

9. ACCES A LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES

Selon l'article 13 de l'A.R. du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises, il est possible d'accéder au stage de reviseur d'entreprises sans être titulaire d'un diplôme de niveau universitaire, à condition d'être:

- a. titulaire d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique de type court délivré par un établissement agréé;
- b. inscrit depuis deux ans au moins au tableau de l'Institut des Experts Comptables.

Toutefois, jusqu'au 10 mars 1996, la condition d'inscription au tableau des membres de l'Institut des Experts Comptables peut être remplacée par la justification d'une expérience de cinq années au moins dans des activités professionnelles, permettant d'acquérir une expérience suffisante dans les domaines financier, comptable et dans le domaine du droit des sociétés.

Jusqu'à ce jour, il n'existe pas de cohérence entre la liste des diplômes visée à l'article 13 § 1er de l'A.R. relatif au stage des candidats reviseurs d'entreprises et la liste établie en application de la réglementation d'accès à la profession d'expert comptable. Le Conseil de l'Institut a suggéré à plusieurs reprises, et sans succès, d'établir une cohérence entre ces deux listes. A défaut, certains experts comptables qui souhaiteraient être inscrits au tableau des reviseurs d'entreprises pourraient se voir refuser l'accès à la qualité de membre par défaut d'un diplôme reconnu. Cette situation n'est en aucune façon justifiée.

Par ailleurs, le Président de l'Institut des Experts Comptables a souhaité que la période transitoire fixée par l'article 13 § 2 de l'A.R. du 13 octobre 1987, selon laquelle il est possible d'acquérir une expérience en dehors de l'Institut des Experts Comptables, soit prolongée. Selon le Conseil de l'Institut des Experts Comptables, une prolongation jusqu'au 30 juin 1998 est nécessaire pour permettre la poursuite de la discussion relative à la formation et à l'accès au stage de reviseur d'entreprises ou d'expert comptable d'une façon sereine. Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a considéré pouvoir accéder à cette demande de l'Institut des Experts Comptables. Il a communiqué au Conseil Supérieur du

Revisorat et de l'Expertise Comptable son assentiment avec la prolongation de la période transitoire prévue dans l'article 13 § 2 jusqu'en 1998.

10. REGLES DE DEONTOLOGIE

10.1. Exercice de fonctions publiques

L'article 7bis, 3° de la loi du 22 juillet 1953 dispose que le reviseur d'entreprises ne peut «exercer dans des liens de subordination une fonction rémunérée par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces, les communes, les agglomérations et fédérations de communes, ou par un service public qui dépend de ces personnes morales de droit public».

Au cours des travaux parlementaires de la loi du 21 février 1985, il a été précisé qu'«un reviseur peut également exercer un mandat politique» (doc. parl. Sénat 715 (1983-84) N° 2, p. 35). Les fonctions électives échappent nécessairement au concept de subordination figurant dans l'article 7bis de la loi.

Les parlementaires, conseillers régionaux, conseillers provinciaux, conseillers communaux peuvent exercer leurs activités politiques sans que ceci porte préjudice à la poursuite de leur profession. La seule question posée concerne l'exercice de missions revisorales dans des sociétés dépendant des autorités publiques au niveau du pouvoir concerné.

Le commissaire-reviseur doit en tout temps conserver une attitude objective et impartiale (art. 8 Règlement de discipline). La personne qui exerce des fonctions électives peut-elle satisfaire à cette condition? Le Conseil estime qu'une réponse positive peut être donnée bien que deux réserves doivent être apportées:

D'abord, le reviseur doit toujours examiner dans les circonstances concrètes de l'entreprise concernée si son objectivité est assurée aux yeux des tiers intéressés. En cas de doute, il préférera s'abstenir.

Ensuite, il va de soi qu'une conclusion différente s'impose lorsque le reviseur participe à des fonctions de gestion fut-ce de façon temporaire et même si c'est indirectement. Par exemple, le membre d'un Collège des

Bourgestre et Echevins ne peut accepter des fonctions de commissaire-reviseur dans une intercommunale à laquelle sa commune est associée.

Sur proposition de la Commission des questions éthiques, le Conseil a également examiné la compatibilité des fonctions politiques exécutives avec l'exercice de la profession. Il adopte la position suivante concernant le réviseur d'entreprises qui accepte sur le plan national, communautaire ou régional, une fonction qui lui confère la direction politique d'un département du pouvoir exécutif (notamment Ministre ou secrétaire d'Etat), ou qui agit comme collaborateur d'une personne à qui cette direction est attribuée (chef de cabinet, collaborateur de cabinet, etc), quelle que soit la dénomination de cette fonction, pour autant que la personne concernée ne soit pas intégrée au cadre des fonctionnaires:

1. Les fonctions visées par le présent avis ne sont pas, en principe, considérées comme des activités exercées dans des liens de subordination au sens de l'article 7bis de la loi et ne mettent pas en péril la dignité ni l'indépendance du réviseur d'entreprises. Elles n'imposent pas au réviseur d'entreprises de démissionner.
2. Le réviseur d'entreprises qui accepte de telles fonctions s'abstient pendant leur durée, sauf dérogation spéciale accordée par le Conseil, d'assurer la responsabilité, y compris comme représentant d'une société, de toute mission revisorale.

Il s'abstient de signer lui-même le courrier professionnel adressé aux entreprises et institutions dans lesquelles son cabinet exerce une mission revisorale. Ce courrier sera signé par un autre réviseur d'entreprises auquel il fera appel dans le respect de l'article 18 du règlement de déontologie.

3. Le réviseur d'entreprises qui accepte une telle fonction est tenu de fournir au Conseil toutes les indications nécessaires au sujet de la façon dont son cabinet ou le cabinet dont il fait partie sera géré pendant le temps de son empêchement. Au cas où le réviseur d'entreprises ne fournirait pas les garanties nécessaires de ce que la clientèle ne subira pas de préjudice, le Conseil peut lui imposer de demander son omission du tableau pour la période pendant laquelle il exercera la fonction.
4. Le réviseur d'entreprises qui occupe une telle fonction ne peut accepter ou poursuivre directement ou indirectement par des personnes avec les-

quelles il entretient des liens de collaborations professionnelles, une mission revisorale dans une institution qui ressort de la compétence de ce département ou qui en subit la tutelle directe. L'article 12 §1 du Règlement de déontologie est d'application.

Tant pendant qu'après l'exercice de sa fonction, le reviseur d'entreprises concerné s'abstiendra de donner des avis ou rapports dans des cas où il a participé au processus de décision. Les associés du reviseur concerné consulteront le Président de l'Institut pour toute situation délicate.

5. Les pièces et la correspondance émanant du cabinet du reviseur d'entreprises concerné peuvent continuer à mentionner son nom comme cela se faisait antérieurement. Sauf autorisation du Conseil, il renoncera cependant à toute fonction d'administrateur ou gérant de la société de revision.

10.2. Fonctions d'administrateur dans une A.S.B.L.

A maintes reprises, la question a été posée au Conseil de savoir dans quelle mesure un reviseur d'entreprises peut exercer des fonctions d'administrateur dans une A.S.B.L.

L'article 7bis de la loi interdit au reviseur d'entreprises d'exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou à forme commerciale autres que professionnelles ou interprofessionnelles sauf lorsque ces fonctions lui sont confiées par un Tribunal. Les fonctions d'administrateur d'une A.S.B.L. ne sont pas visées par cette disposition. Ceci fut d'ailleurs confirmé au cours des travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 (doc. parl. Sénat 715 (1983-1984) N° 2, p. 35).

Par contre, l'article 4 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 est plus large. Il interdit au reviseur de participer à la gestion de toute entreprise au sens de l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises à l'exception des sociétés professionnelles et interprofessionnelles. Or, l'article 1er de la loi comptable s'étend également à certaines A.S.B.L. puisque l'article 1er, 4° prévoit l'application de cette législation aux organismes dotés ou non d'une personnalité juridique propre qui exerce avec ou sans but de lucre une activité à caractère commercial, financier ou industriel, auxquels les dispositions

de la loi sont rendues applicables par arrêté royal. Sans doute, devra-t-on également appliquer l'article 4 a) du règlement de déontologie aux situations dans lesquelles l'application de la loi du 17 juillet 1975 a été imposée par une législation particulière. Ceci devra alors couvrir notamment les établissements hospitaliers, les mutuelles, les services médicaux inter-entreprises, les maisons de repos ainsi que toutes autres A.S.B.L. dans lesquelles un conseil d'entreprise a été constitué.

Dans son avis du 30 septembre 1991 sur le règlement de discipline, le Conseil Supérieur du Revisorat faisait le commentaire suivant: «Comme la distinction entre objectifs commerciaux et non commerciaux tend de plus en plus à disparaître voire est totalement inexistante dans les pays voisins, il serait souhaitable d'étendre l'incompatibilité d'une participation à la direction et à toute activité d'entreprise, que celle-ci ait ou non un but lucratif. Il va sans dire que l'affiliation à des associations sans but lucratif, qui n'exercent pas une activité d'entreprise, ne sont pas visées par cette interdiction.»

Dès lors, la Commission éthique a recommandé qu'un reviseur d'entreprises soit autorisé à accepter un mandat d'administrateur dans une A.S.B.L.

Le Conseil Supérieur établit une distinction dont il résulte que les membres de la profession doivent pouvoir accepter l'exercice de fonctions dans les ASBL qui n'ont pas d'activité d'entreprise. Tel est également l'opinion de la Commission éthique. Les reviseurs d'entreprises doivent être autorisés à occuper des positions et à jouer un rôle social dans des organismes ou institutions non lucratives. Il est d'ailleurs recommandé que ces fonctions éventuelles soient totalement bénévoles.

En cas de doute sur la notion «activité d'entreprise», il sera souvent utile de consulter l'Institut. Dans quatre cas qui lui ont été soumis, le Comité d'éthique a effectué l'analyse suivante:

- a) Un confrère s'interroge sur la possibilité d'être administrateur-trésorier d'une A.S.B.L. de sport amateur. Dans la mesure où cette A.S.B.L. n'a pas une activité d'entreprise, un reviseur d'entreprises peut y exercer des fonctions d'administrateur.
- b) Dans un autre cas, la question posée concernait un secrétariat social. Le secrétariat social doit avoir la forme d'une A.S.B.L., en application de

la loi. Le fait que ce secrétariat social soit organisé selon les principes d'une entreprise, notamment quant à son but, a pour conséquence qu'un reviseur d'entreprises ne peut y exercer les fonctions d'administrateur.

- c) Dans un troisième cas, un confrère s'interrogeait sur la possibilité d'accepter une fonction d'administrateur d'un établissement d'enseignement. La Commission éthique considère que ceci est compatible avec la profession.
- d) Des fonctions d'administrateur d'une Chambre de commerce ont également été admises. Il n'y a pas lieu de faire une différence selon que l'A.S.B.L. est ou non orientée vers l'activité économique.

10.3. Publicité

Sur rapport de la Commission des questions éthiques, le Conseil a interprété le règlement de déontologie sur deux points particuliers relatifs à la publicité.

10.3.1. Sponsoring

Plusieurs confrères ont adressé des demandes au Conseil de l'Institut relatives à des pratiques que l'on peut qualifier de «sponsoring». Le Conseil, sur proposition de la Commission des questions éthiques a fait l'analyse suivante:

Selon l'article 27, al. 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises: *«les procédés publicitaires, quels que soient les médias utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie»*. Cette disposition doit être interprétée pour déterminer dans quelle mesure le procédé de sponsoring peut ou non être autorisé.

Selon le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994, les informations de notoriété fournissant des renseignements sur un cabinet de reviseurs ne risquent guère de mettre en cause l'indépendance et la compétence de ce dernier. Au contraire, il faut favoriser une démarche d'informations objectives conforme à la bienséance et s'abstenant de tout élément comparatif ou non relatif au tarif ou à la qualité des services.

Le Conseil Supérieur du Revisorat dans son avis sur le projet d'arrêté royal était quelque peu plus restrictif. Selon lui, le sponsoring qui ne comporte pas en soi la communication d'informations n'était pas considéré comme une pratique acceptable. Toutefois, aucun commentaire n'était donné sur la signification du terme «sponsoring».

Selon la Commission des questions éthiques, trois éléments doivent être pris en considération à titre principal:

- plus l'information est diffusée à travers un media de large communication, plus elle doit être concentrée sur des éléments de stricte objectivité tels que le nom, le diplôme, la profession, les adresses, etc.
- il faut reconnaître clairement que la communication publique d'informations objectives concernant le reviseur et son cabinet est autorisée par la loi. Seule l'information qui suggère un jugement de valeur doit être définitivement écartée.
- l'information perdra son caractère objectif dès l'instant où elle aura pour but de différencier le reviseur ou son cabinet par rapport à ses confrères.

En conséquence, dans les cas qui lui ont été soumis et qui ne comprenaient que la mention du nom, du titre professionnel et de l'adresse du reviseur, il ne peut être question de pratiques contraires à l'article 27 du règlement de discipline. Pour d'autres informations, il conviendrait de les examiner dans le concret, et en fonction du contexte dans lequel elles ont été rendues publiques.

La Commission des questions éthiques considère en outre que l'article 3 du règlement de déontologie doit être pris en considération en ce qu'il impose aux reviseurs d'entreprises d'éviter tout acte ou attitude qui serait contraire à la dignité.

10.3.2. Ligne de conduite en matière de publication d'informations objectives

L'article 27, al. 1er du Règlement de déontologie dispose: *«Le reviseur peut communiquer publiquement des informations objectives relatives à son cabinet pour autant qu'il ne manque pas à la discrétion qui sied aux membres de la profession. En aucune façon, il ne peut faire référence à des éléments comparatifs ou non de tarif ou de qualité».*

On déduira de cette disposition deux principes fondamentaux:

- la publicité de notoriété est autorisée aux réviseurs d'entreprises;
- toute communication publique ne peut dépasser le niveau d'une information: des faits indiscutables.

En toute hypothèse deux limitations demeurent:

- les réviseurs sont en tout temps tenus à la discrétion qui doit caractériser une profession non commerciale;
- en aucune façon, le professionnel ne peut recourir à des procédés de comparaison; aucune référence directe ou indirecte ne peut être faite à des éléments liés au tarif, à la qualité ou autre élément de différenciation.

D'une façon générale, la Commission des questions éthiques rappelle que le volume d'informations objectives qui peut être communiqué en application de l'article 27 est directement lié aux médias utilisés ainsi qu'à la diffusion donnée aux messages. Plus le media est de large diffusion, plus il convient de limiter l'information car on court davantage le risque d'un manque d'objectivité. Il y aura manque d'objectivité dès l'instant où le texte suggère un jugement de valeur ou dès l'instant où le message s'efforce de suggérer la différence entre la qualité des services de l'annonceur et celle de ses confrères.

Selon la Commission des questions éthiques, ces règles sont applicables à la communication publique d'informations. Elles ne s'appliquent pas directement aux communications qui sont adressées à un destinataire déterminé ou à un petit nombre de destinataires, par exemple, l'information préalable du conseil d'entreprise, un séminaire réservé à la clientèle, un document de présentation du cabinet qui n'est remis que sur demande. Toutefois, même dans cette hypothèse, le réviseur d'entreprises devra limiter son message à des informations objectives et éviter toute forme de comparaison de tarifs ou de qualité même dans des formulaires de distribution restreinte.

Lorsque le formulaire est établi au nom de plusieurs membres d'un réseau qui exercent des activités professionnelles différentes, la Commission des questions éthiques recommande que cette annonce distingue très clairement les services rendus par chaque membre du réseau en s'abstenant de toute confusion entre les activités.

Par ailleurs, le Conseil attire l'attention sur l'article 27, al.2 du règlement de déontologie: «*Les procédés publicitaires, quels que soient les médias utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie. Sans préjudice aux rapports qui doivent être publiés en application de la loi, le reviseur d'entreprises ne peut pas évoquer publiquement ou dans des brochures le nom d'un de ses clients. Dans des cas exceptionnels, il peut être dérogé à cette règle avec l'autorisation du client ainsi que du président de l'Institut*».



10.4. Compatibilité entre l'exercice d'une fonction d'enseignant et le contrôle d'un établissement d'enseignement

Dans son rapport sur l'exercice 1994 (p. 43), le Conseil exprimait l'avis qu'un reviseur d'entreprises chargé de cours dans un établissement visé par le décret du 13 juillet 1994 de la Communauté flamande ne peut accepter une mission de contrôle dans l'établissement où il enseigne, de même que dans les A.S.B.L. qui gèrent les services sociaux de l'établissement.

Au cours de l'exercice, un confrère a interrogé le Conseil pour savoir si l'incompatibilité touchait également les associés du reviseur chargé de cours ou les autres collaborateurs.

Sur avis de la Commission des questions éthiques, le Conseil a exprimé l'opinion suivante:

L'article 12, §2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 interdit au reviseur d'entreprises d'être ou de demeurer commissaire-reviseur dans un établissement où il exerce d'autres fonctions, mandats, ou missions le conduisant à prendre part à la gestion ou à représenter les intérêts de l'établissement. Ceci signifie que si le reviseur d'entreprises-enseignant est également membre d'un organe de l'établissement responsable de sa gestion administrative ou financière, il se trouve dans des conditions d'incompatibilité certaine. En application de l'article 1er, 3° de l'arrêté royal, cette incompatibilité s'étend à ses associés et à la société dont il fait partie.

Le second aspect concerne l'application de l'article 12 §3 du même arrêté. Selon celui-ci, un reviseur ne peut accepter ou poursuivre une mission revisorale lorsqu'il exerce une fonction, un mandat ou une mission qui

serait de nature à mettre en cause son indépendance. La question est de savoir si une charge de cours est susceptible de porter atteinte à la mission prévue par le décret qui revêt de toute évidence le caractère d'une mission revisorale. A cet égard, la Commission des questions éthiques estime que la réponse ne peut pas être considérée comme certaine. Si l'exercice d'une charge d'enseignement s'accompagne d'éléments annexes tels que la gestion d'un centre de recherches, la responsabilité d'un service qui conclut des contrats avec des tiers voire même une position académique de premier plan, il faut considérer que l'indépendance du réviseur d'entreprises pourrait être mise en cause. Par contre, dans la mesure où le réviseur exerce une charge de cours à temps partiel sans être impliqué dans des responsabilités spécifiques au sein de l'établissement d'enseignement, il est peu probable que son indépendance puisse en être mise en cause.

Pour préserver l'indépendance d'apparence du commissaire-réviseur, il y a lieu d'éviter que celui-ci n'accepte une mission de contrôle lorsqu'il exerce une fonction de chargé de cours dans l'établissement. Il évitera de cette manière de se trouver à quel que moment que ce soit, placé devant une situation de conflit d'intérêts même occasionnelle et imprévisible au moment où il accepte sa mission.

Par contre, si l'indépendance n'est pas en soi mise en cause par l'acceptation des fonctions de chargé de cours, il n'y a pas lieu de faire application de l'article 12 §3 et dès lors, le principe édicté par le Conseil ne doit pas s'étendre nécessairement aux associés de la société dont le réviseur-chargé de cours fait partie.

10.5. Offres conjointes de services de nature différente

A la demande de la Commission de surveillance qui était saisie d'un dossier particulier, la Commission des questions éthiques a été amenée à formuler un avis relatif à l'application de l'article 26, al. 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Le Conseil adopte l'avis nuancé de la Commission qui s'exprimait de la façon suivante:

Selon l'article 26, al. 2. de l'arrêté royal précité: *«Il est interdit au réviseur d'entreprises d'effectuer directement ou indirectement une offre de plusieurs services liés ou non dont une mission revisorale. La rémunération d'une mission reviso-*

rale ne peut en aucune façon dépendre d'autres services effectués dans la même entreprise ou une entreprise liée, par le reviseur d'entreprises ou une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle.»

Dans son rapport 1993 (p. 33), le Conseil de l'Institut observait que la notion «offre de services» doit être comprise dans son sens juridique, c'est-à-dire, une offre contenant des indications suffisantes sur la nature des prestations et le prix. Doit être considéré comme acte de démarchage, une offre conjointe ou une remise de prix concernant plusieurs services de nature différente dont une mission revisorale. Il est interdit de faire dépendre de la rémunération, d'autres services effectués dans la même entreprise ou une entreprise liée car la mission revisorale doit être autonome et son budget suffisant. Toutefois, l'offre conjointe de plusieurs missions revisorales est autorisée, par exemple une transformation après augmentation de capital par apport en nature. En effet, l'article 26 vise un service revisoral et un service non revisoral.

Le Conseil ajoutait: «Sont donc clairement interdits au terme de cet article 26, une offre conjointe de services fiscaux et revisoraux ou une rémunération de ces mêmes services pour une somme globale forfaitaire ou non ou encore la rémunération indirecte d'une mission revisorale dans une filiale par la rémunération d'autres services revisoraux ou non, prestés pour la société-mère.»

L'article 26, al.2. s'applique aussi bien à un cabinet unique qu'à un groupement interprofessionnel.

Dans l'hypothèse du cabinet unique, si une offre est faite pour plusieurs services de natures différentes mais néanmoins compatibles, l'offre devra nettement distinguer la mission revisorale des autres services et offrir à l'entreprise cliente une possibilité de choix séparé sur la mission revisorale. Les honoraires doivent également être distingués de façon très claire. La rémunération de la mission revisorale ne peut en aucune façon dépendre des autres services.

Lorsque les offres sont faites par des personnes qui exercent des professions différentes, même s'il existe entre elles un lien de collaboration professionnelle, il ne peut être question de faire une offre conjointe. Chacun des professionnels concernés doit prendre la responsabilité de l'engagement pour la partie qui le concerne. Il est évidemment impossible que

quelqu'un qui n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises puisse engager un réviseur d'entreprises. De plus, le fait de signer sur du papier à lettre à entête d'un titulaire d'une autre profession, engendre la confusion et ne peut être admis.

Dans l'hypothèse d'une offre internationale, celle-ci ne peut lier le cabinet de réviseur d'entreprises belge sans que celui-ci ait individuellement donné son accord. Il serait contraire à la déontologie d'accepter un contrat de collaboration professionnelle internationale dans lequel cette autonomie du réviseur d'entreprises ne serait pas respectée.

Dans le cas qui lui était soumis, la Commission des questions éthiques a constaté qu'une analyse distincte devait être faite des problèmes de fond et leur présentation formelle. Contrairement au principe recommandé ci-dessus, un réviseur d'entreprises et un consultant avaient remis une offre relative à des activités de conseil et une mission de contrôle d'un apport en nature, sur un même document à entête du cabinet de consultants. Dans de telles circonstances, la Commission des questions éthiques estime qu'il appartient aux organes compétents de l'Institut de vérifier dans quelle mesure il faut considérer que chacune des signatures est afférente à une partie bien distincte de la mission comportant, pour ce qui concerne la mission de révision, des honoraires suffisants pour le bon exercice des contrôles, et laissant au client la possibilité de choisir uniquement l'offre qui lui est faite par un des deux signataires.

Si la Commission de surveillance arrive à la conclusion qu'il ne s'agit pas d'un problème purement formel mais que l'offre porte atteinte à la possibilité de choix du client et peut porter atteinte à l'indépendance du réviseur d'entreprises dans l'exécution de sa mission, il lui appartiendra d'en tirer des conclusions.

10.6. Mention d'une spécialisation

La Commission «Environnement» a interrogé le Conseil pour savoir dans quelle mesure il serait possible à un réviseur d'entreprises de faire mention sur son papier à lettre ou dans tout document qu'il présente, d'une spécialisation, en l'hypothèse, vérificateur environnemental.

Après avoir pris l'avis de la Commission des questions éthiques, le Conseil a considéré qu'il convient de se référer en la matière au mémoran-

dum de l'IFAC sur les spécialisations. Selon ce document, la mention d'une spécialisation doit nécessairement être basée sur des faits objectifs liés à la compétence. Dès lors, le Conseil estime que la compatibilité entre la fonction ou la mission considérée et la profession de reviseur d'entreprises n'entraîne pas automatiquement le droit d'utiliser le titre de spécialiste dans le domaine considéré. La spécialisation doit nécessairement découler de faits objectifs.

Le Conseil estime que l'utilisation de la mention de spécialiste devrait être réservée aux trois hypothèses suivantes:

- 
- lorsque le reviseur d'entreprises est officiellement inscrit sur une liste qui confère une qualité de spécialiste directement ou indirectement; on citera par exemple, les agréments délivrés par les autorités publiques: Commission bancaire et financière, Office de contrôle des assurances, Consultant de la Région wallonne, etc...;
 - un diplôme délivré par un enseignement reconnu par les pouvoirs publics belges ou étrangers;
 - un titre professionnel équivalent à celui de reviseur d'entreprise ou compatible avec celui-ci délivré par un organisme professionnel étranger.

10.7. Application des règles d'incompatibilité aux collaborateurs indépendants

L'article premier du règlement de déontologie étend à la société dont il fait partie ainsi qu'à tous les associés de cette société, les règles déontologiques qui pèsent sur un reviseur d'entreprises, personne physique ou morale. Il en va bien entendu ainsi des règles de l'indépendance. La question fut posée au Conseil de savoir dans quelle mesure ces règles doivent également s'appliquer aux collaborateurs sous contrat d'emploi ou même aux collaborateurs indépendants.

Il convient de se référer à cet égard à l'article 14 du règlement de déontologie selon lequel: lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle, prestent des services pour la société contrôlée, le reviseur d'entreprises examinera si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance.

Cette disposition impose au réviseur d'entreprises de garantir l'existence d'une indépendance d'esprit même si la réglementation n'applique pas d'une façon générale et sans distinction les règles particulières à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale, à de telles situations.

On peut cependant se demander si une telle souplesse est bien légitime lorsque le réviseur collaborateur est mentionné sur le papier à lettre du cabinet de révision, situation qui peut donner l'impression aux utilisateurs des services révisoriaux, que le collaborateur est associé au sein du cabinet.

Sur avis de la Commission des questions éthiques, le Conseil estime qu'il faut privilégier la substance par rapport à la forme. En effet, si sur le plan légal, le réviseur collaborateur ne peut être assimilé à une personne sous contrat d'emploi ni à un associé, sa mention sur le papier à lettre peut susciter la confusion aux yeux des tiers.

Le Conseil recommande aux réviseurs d'entreprises qui collaborent de façon indépendante à l'activité d'un cabinet de se soumettre à l'esprit des dispositions figurant dans les articles 6 à 14 du règlement de déontologie. Il insiste en particulier sur l'article 7 du règlement de déontologie, selon lequel le réviseur d'entreprises ne peut accepter ou poursuivre une mission, une fonction ou un mandat, lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre.

10.8. Secret professionnel

A l'occasion d'une procédure de perquisition, l'attention du Conseil a été attirée sur une pratique qui est susceptible de poser des problèmes du point de vue du secret professionnel. En effet, les personnes mandatées pour procéder à la perquisition ont été amenées à saisir l'ensemble des informations contenues sur le matériel informatique sans procéder au tri des documents en fonction de l'entreprise concernée par le mandat de perquisition. Une copie complète du disque dur a été emportée.

Le Conseil considère que cette façon de procéder est évidemment inacceptable puisqu'elle dépasse les limites fixées au pouvoir de saisie. Le représentant du Conseil qui assistait à la perquisition a fait noter des remarques en ce sens dans le procès-verbal de saisie.

Au vu de cette expérience malheureuse, le Conseil considère que les réviseurs d'entreprises doivent être conscients du risque de violation du secret professionnel par la consultation non autorisée de leurs fichiers informatiques. Il recommande que des mesures soient prises afin de garantir l'inviolabilité du système et la conservation des informations relatives à chaque entreprise cliente sur des supports distincts et identifiables.



11. PROPRIÉTÉ DES DOCUMENTS DE TRAVAIL

Il arrive fréquemment que certaines entreprises demandent à pouvoir consulter, voire à obtenir les documents de travail du réviseur d'entreprises. Au cours de l'exercice, le Conseil a été consulté à plusieurs reprises à ce sujet.

Le Conseil tient tout d'abord à rappeler que dans l'exercice des fonctions de commissaire-réviseur, le réviseur d'entreprises ne peut emporter des documents appartenant à la société concernée sous forme de copie et avec l'autorisation des dirigeants de la société, puisque la loi prévoit que le contrôle s'effectue sans déplacement. Dans d'autres fonctions telles que par exemple, la tenue de la comptabilité, il se pourrait que certains documents soient emportés pour une brève période de temps. Le Conseil considère cependant qu'aucun motif légitime ne peut conduire le professionnel à retenir des documents qui ne sont pas sa propriété.

La question porte essentiellement sur les documents propres au réviseur d'entreprises, ceux qu'il établit lui-même pour les besoins de son contrôle et notamment pour tenir trace des diligences accomplies.

Dans l'exercice d'une mission revisorale, il y a lieu de se référer aux normes générales de révision (§ 2.2.4.) selon lesquelles les documents de travail ne peuvent être considérés comme une partie de la comptabilité de l'entreprise ou comme quelque chose qui la remplace. Ils sont et demeurent la propriété du réviseur. A ce titre, ils sont couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être remis volontairement à un tiers. Ils doivent être conservés en lieu sûr, sous sa responsabilité.

Au terme du droit des sociétés, le reviseur ne s'engage à communiquer à son client que le résultat de ses démarches de contrôle qui doivent être dûment consignées dans son rapport. Sauf stipulation contraire expresse, le reviseur d'entreprises n'a pas à remettre les pièces justificatives de l'opinion qu'il émet.

La question peut également être examinée du point de vue du secret professionnel. Cette obligation déontologique et légale existe vis-à-vis de la personne qui lui a confié le secret. On ne peut considérer que le secret professionnel disparaîtrait du simple fait que l'information serait communiquée à une personne ayant légalement pouvoir de représenter la société concernée. En effet, certaines pièces du dossier de travail du reviseur d'entreprises pourraient être considérées comme confidentielles même à l'égard des dirigeants de la société cliente. Il appartient au commissaire-reviseur d'évaluer dans quelle mesure ses papiers de travail peuvent être consultés en tout ou en partie par un organe responsable de la société contrôlée ou son délégué.

12. LOI SUR LA PROTECTION DE LA VIE PRIVEE

La loi du 8 décembre 1992 sur la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel (Moniteur 18.03.1993) est entrée en vigueur le 1er mars 1995 avec une période transitoire de 9 mois pour certaines entreprises. Cette législation impose différentes obligations aux entreprises ainsi qu'aux professions libérales. Il faut en particulier informer les personnes enregistrées pour la première fois dans un traitement informatique, ne pas traiter des données dites sensibles ou judiciaires en dehors des cas autorisés et déclarer les traitements automatisés de données auprès de la Commission de la protection de la vie privée.

Si les deux premières exigences ne posent en principe aucun problème dans l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises, il n'en va pas de même de la troisième. L'article 17 de la même loi impose à chaque entreprise du pays de faire au moins déclaration de trois fichiers concernant le personnel, la clientèle et les fournisseurs. En outre, un cabinet d'experts

comptables ou de réviseurs d'entreprises devrait faire déclaration de ces mêmes fichiers pour tous les clients qu'il assiste dans la tenue de leurs comptes. Cette obligation entraînerait un coût considérable et sans doute totalement inutile pour les cabinets d'experts comptables ou de réviseurs d'entreprises.

Le Conseil de l'Institut a décidé de saisir le Ministre de la Justice des difficultés d'application de la loi du 8 décembre 1992, à l'appui d'une démarche déjà entreprise par l'Institut des Experts Comptables.

Le Ministre de la Justice a pu accueillir les arguments invoqués par la profession et a décidé de revoir les modalités d'application de la législation nouvelle. La date limite pour se conformer aux dispositions de la loi a été reportée au 31 mai 1996 (arrêté royal n° 2bis du 29 septembre 1995, *Moniteur Belge* 7 octobre 1995). Au cours de ce délai, certaines dispositions contenues dans les arrêtés d'exécution, notamment en matière de tarification et d'exemption pour traitement évident seront modifiées après avis de la Commission de protection de la vie privée. Tel était précisément le souhait formulé par le Conseil de l'Institut.

Dans ces circonstances, toute introduction de déclaration devait être considérée comme prématurée et peut être suspendue jusqu'à la parution de nouvelles normes réglementaires. Le Conseil considère cependant que les membres de la profession doivent être attentifs au développement de cette réglementation qui devrait en toute hypothèse recevoir une application au cours de l'année 1996.

13. ENQUETE SUR L'ACTIVITE DES MEMBRES

Introduction

Les réviseurs sont tenus de communiquer annuellement à l'Institut une série d'informations relatives à la structure et à l'activité de leur cabinet. Il y a lieu de faire la distinction entre les activités selon qu'elles portent sur des missions de commissaire-réviseur ou des missions assimilées, sur les autres missions légales et sur les missions compatibles.

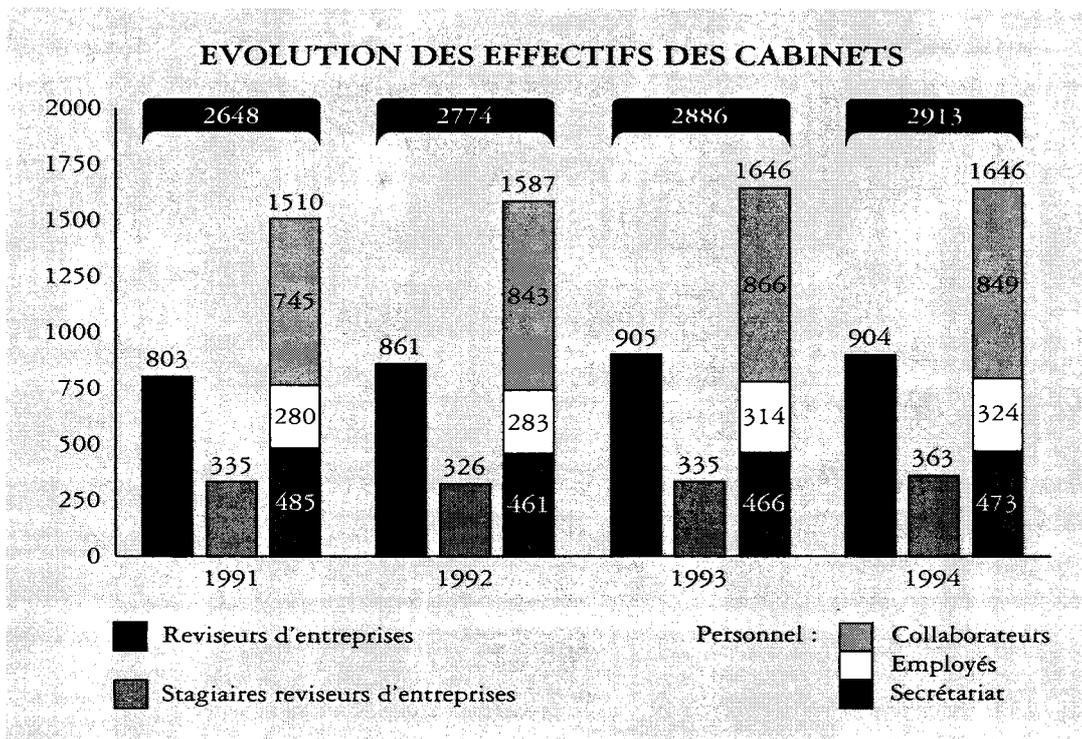
Cette enquête est organisée en vertu de l'article 18^{ter} de la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985. Conformément au Règlement d'ordre intérieur et plus spécialement à son article 32, le confrère qui exerce la profession dans le cadre d'une société est tenu de communiquer l'information annuelle par le biais de la société dont il fait partie.

L'information portera sur un exercice complet: elle doit être transmise à l'Institut dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice sur lequel elle porte.

Lorsque le confrère n'est pas associé dans une société inscrite au tableau de l'Institut, sa déclaration doit porter sur l'année civile écoulée et elle devra parvenir à l'Institut avant le 30 juin de l'année suivante.

Structure des cabinets

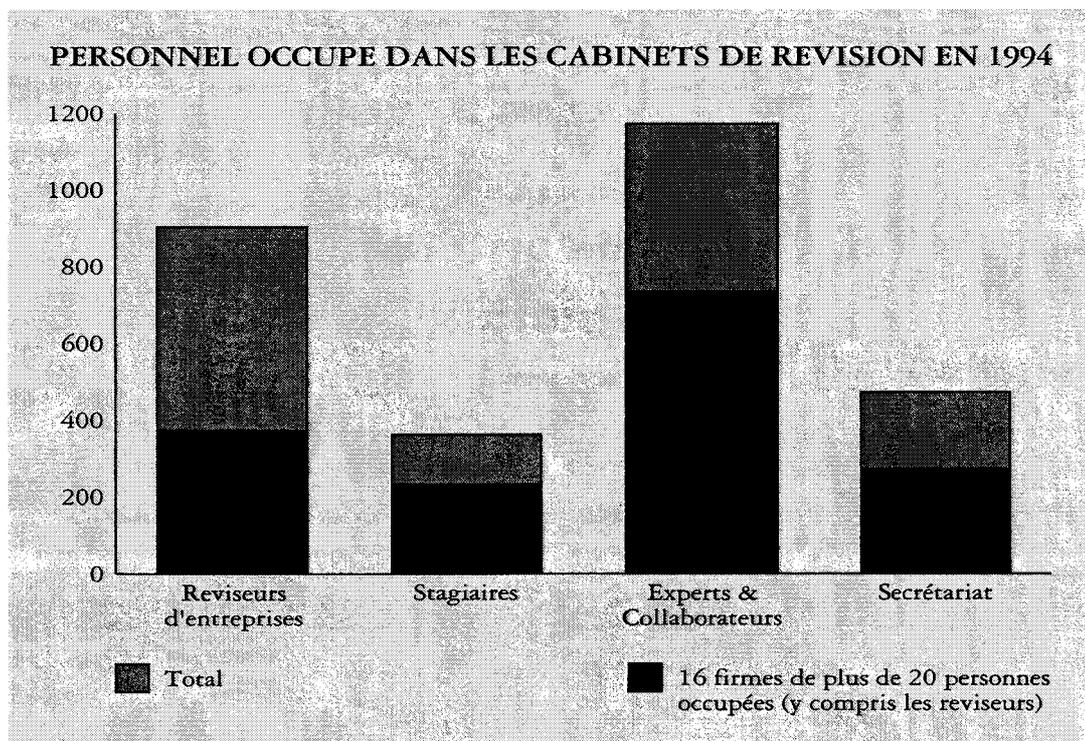
Le tableau suivant des effectifs globaux des cabinets peut être dressé:



On peut par ailleurs constater qu'en 1994 le nombre de reviseurs d'entreprises a diminué d'un réviseur. Le nombre total de personnes employées est resté quasi inchangé.

Le nombre de cabinets occupant plus de 20 personnes est, comme en 1993, de 16.

Le tableau ci-dessous donne un aperçu de l'emploi au sein des 16 cabinets occupant plus de 20 personnes, comparativement à l'emploi global dans l'ensemble des cabinets. Ces 16 cabinets regroupent plus de 41 % des membres, 66 % des stagiaires et ils représentent 62 % des autres emplois.



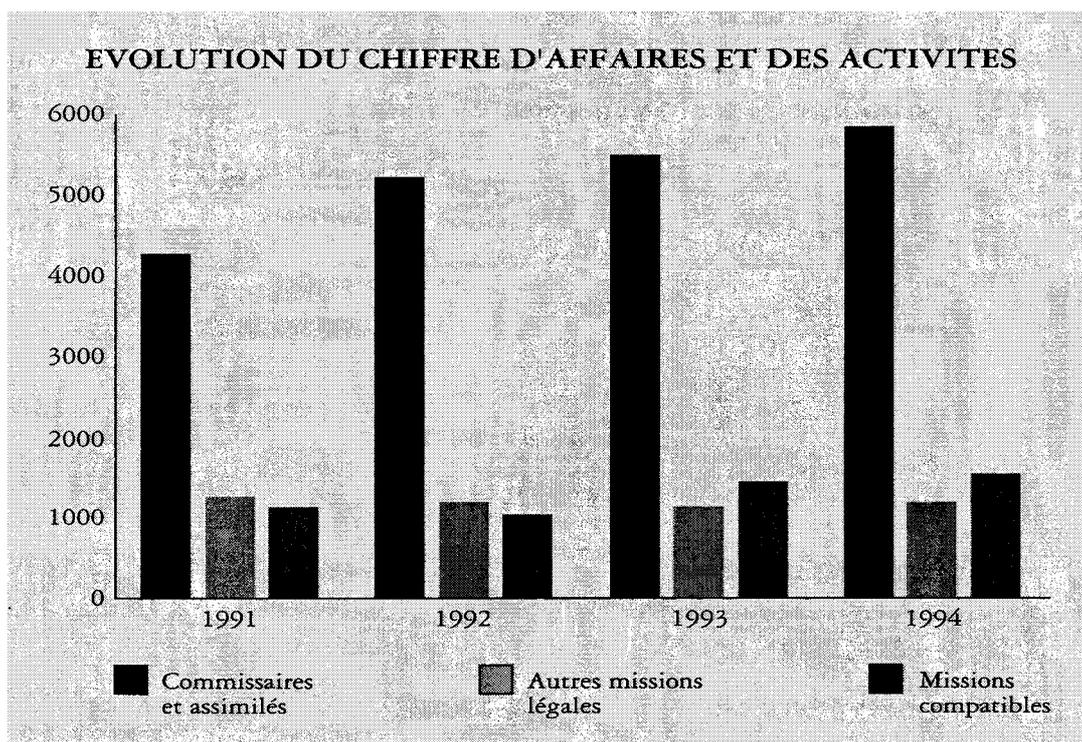
Activité des cabinets

L'enquête permet aussi de répartir l'exercice de la profession selon les types de missions. Le tableau ci-après reprend cette répartition.

1. Missions de commissaire-reviseur ou missions assimilées	68 %
2. Autres missions légales	14 %
3. Missions compatibles	18 %

Aussi bien les honoraires des mandats de commissaire-reviseur que les autres missions légales et les missions compatibles ont augmenté en 1994.

Le tableau ci-dessous donne un aperçu, depuis 1990, de l'évolution qui caractérise le chiffre d'affaires et les activités des cabinets.



L'Institut a utilisé les communications annuelles faites en 1995 par les membres pour corroborer les données contenues dans la base de données concernant les mandats de commissaire-reviseur. A cet effet, on a sollicité la collaboration des réviseurs pour assurer une conformité entre la base de données et les données figurant dans la gestion administrative des dossiers des membres.

II. CONSEIL D'ENTREPRISE

1. Information des conseils d'entreprises en matière d'emploi
2. Nomination tardive du commissaire-reviseur
3. Nomination du commissaire-reviseur – Règles d'indépendance



1. INFORMATION DES CONSEILS D'ENTREPRISES EN MATIERE D'EMPLOI

L'arrêté royal du 7 avril 1995 relatif à l'information des conseils d'entreprises en matière d'emploi (Moniteur Belge 28 avril 1995) prévoit en son article premier que le chef d'entreprise ou son délégué doivent fournir par écrit au conseil d'entreprise des informations sur la situation de l'emploi au moment où sont données les informations visées à l'article 15b 1° de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Les informations concernent en particulier les avantages financiers dont l'entreprise a bénéficié en application de différentes réglementations visées par l'arrêté royal, les répercussions sur les coûts salariaux et les conséquences pour l'emploi en terme de travailleur occupé et d'équivalents plein temps.

On observera par ailleurs que l'information qui doit être donnée conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 7 avril 1995 précité, doit se faire par la communication d'une fiche conforme au modèle annexé à l'arrêté ministériel du 19 juin 1995 relatif à l'information des conseils d'entreprises en matière d'emploi (Moniteur Belge du 24 juin 1995).

Au terme de l'article 7, le Ministre de l'emploi et du travail et le Ministre des affaires économiques peuvent prévoir que les informations données en application de cet arrêté soient certifiées par le reviseur d'entreprises conformément à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948. Jusqu'à ce jour, aucun arrêté royal n'a rendu obligatoire la certification des informations en matière d'emploi.

Le Conseil est d'avis que la problématique de la certification de l'information en matière d'emploi mérite de faire l'objet d'un examen approfondi au moment où le législateur fixera les règles relatives à l'élaboration et au contrôle du bilan social.

2. NOMINATION TARDIVE DU COMMISSAIRE-REVISEUR

Lorsqu'une société a constitué en son sein un conseil d'entreprise, l'assemblée générale des actionnaires qui procède à la nomination doit agir sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition du conseil d'administration ou des gérants (art. 15*ter* §2 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie). L'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises fixe les modalités de cette procédure (Vademecum 1995, tome II, 1ère partie, point 10).

Si aucun accord ne peut être atteint au sein du conseil d'entreprise, le Président du Tribunal de Commerce du ressort dans lequel la société a établi son siège, statuant à la requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, nomme un reviseur d'entreprises qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire et les missions visées à l'article 15*bis* (art. 15*ter*, §2 loi du 20 septembre 1948). Depuis l'entrée en vigueur de la loi, les Présidents des Tribunaux de Commerce sont régulièrement saisis de demandes de nomination du commissaire-reviseur⁽¹⁾. Le commissaire-reviseur désigné par le Président du Tribunal reste en fonction jusqu'à ce

(1) Pour l'analyse des premiers éléments de cette jurisprudence, voyez H. Braeckmans «Le reviseur et le conseil d'entreprise», *Etudes et Documents du CBNCR*, 2/1987; B. Nyssen, «L'intervention du juge dans la désignation du reviseur d'entreprises», *Orientation* - 11.1995, p. 246.

qu'il soit pourvu régulièrement à la nomination par l'assemblée générale sur présentation du conseil d'entreprise. Toutefois, le commissaire-reviseur nommé par l'assemblée générale ne peut succéder à son confrère qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du reviseur d'entreprises par le Président.

La question a été posée de savoir quel serait le rôle du commissaire-reviseur qui serait nommé dans de telles circonstances alors que l'exercice comptable est écoulé. Dans de telles circonstances, la durée des fonctions du commissaire-reviseur en question pourrait se limiter à une très brève période de temps. Comment doit-il effectuer sa mission?



Le Conseil estime que la décision du Président du Tribunal de Commerce devrait envisager cette hypothèse et apporter toutes les précisions nécessaires à l'exécution du mandat au cours des premiers mois. Telle est également la recommandation que le Conseil adresse à toutes les sociétés qui désignent, quel qu'en soit le motif, un commissaire-reviseur alors que l'exercice comptable est déjà clôturé. Le contrat de mission doit déterminer si et dans quelle mesure le commissaire-reviseur doit faire rapport sur les comptes de l'exercice clôturé.

Si le temps dont il dispose est manifestement trop bref pour donner un avis autorisé sur les comptes annuels, le commissaire-reviseur en fera état dans son rapport et exposera de façon détaillée les travaux de contrôle effectués mais en s'abstenant d'attester. En toute hypothèse, un rapport devra être déposé tant au conseil d'entreprise qu'à l'assemblée générale la plus proche dans lequel le reviseur exposera les diligences de contrôle mises en œuvre.

Si au contraire, le temps disponible permet au commissaire-reviseur d'effectuer des diligences de contrôle suffisantes, il lui est recommandé de procéder selon les directives exprimées par le Conseil dans son rapport 1986 lorsqu'un rapport est demandé à l'occasion d'une première année de mission (voyez Vademecum 1995, tome II, partie 2, chapitre 3, 6.1.). Si la société n'a pas fait l'objet précédemment d'un contrôle conforme aux normes de l'IRE, le rapport devra nécessairement contenir des réserves. Si la société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes de l'IRE, le reviseur peut s'appuyer sur les travaux de son confrère prédécesseur mais dans certaines circonstances, il pourrait aussi être amené à émettre des réserves dans son rapport.

3. NOMINATION DU COMMISSAIRE-REVISEUR – REGLES D'INDEPENDANCE

Au cours de l'exercice, plusieurs décisions ont été rendues par des Présidents de Tribunaux de Commerce en ce qui concerne la nomination d'un commissaire-reviseur. En particulier, le Conseil retient les décisions des 13 janvier 1995 et 17 mai 1995 du Président du tribunal de commerce de Bruxelles dont de larges extraits ont été publiés au bulletin d'information n° 5/95.

L'intérêt de ces deux jugements réside dans les considérations développées par le Président du Tribunal sur l'indépendance du commissaire-reviseur. Dans les deux cas, il s'agissait de remplacer les commissaires-reviseurs en fonction par de nouveaux reviseurs, suite à une modification de l'actionnariat de la société contrôlée. On ajoutera que le mandat des commissaires-reviseurs sortants était arrivé à expiration dans les deux cas. Les membres représentant les travailleurs au sein des conseils d'entreprises invoquaient comme argument à l'appui de leur refus, le manque d'indépendance du cabinet de reviseurs d'entreprises faisant partie du même réseau que le commissaire aux comptes de la société-mère étrangère.

Le Président du Tribunal a rejeté l'opinion des représentants des travailleurs relative au manque d'indépendance en constatant d'une part, que le cabinet belge, membre d'un réseau international, était soumis aux conditions légales belges en matière de déontologie et plus particulièrement d'indépendance; il ajoutait que le commissaire-reviseur présenté par la société n'a pas accompli et n'a pas l'intention d'accomplir d'autres missions dans la société susceptible de porter atteinte à son indépendance.

Tant la motivation des conseils d'entreprises qui ont rejeté la candidature, que la motivation des jugements attirent l'attention sur l'importance du critère de l'indépendance pour le bon exercice de la fonction de commissaire-reviseur. En l'occurrence, deux arguments méritent d'être commentés par le Conseil.

Il ne fait aucun doute que le commissaire-reviseur d'une société filiale est aussi indépendant par rapport aux organes de cette société que peut l'être le commissaire-reviseur d'une société-mère. Bien que plusieurs modalités existent pour l'organisation du contrôle au sein des groupes de sociétés, il est généralement accepté que le commissaire-reviseur de la

société-mère aura avantage à contrôler une partie significative de l'ensemble consolidé. Ceci se justifie, pour des motifs techniques et de responsabilité. Souvent, le commissaire-reviseur de la maison-mère insistera auprès des organes de cette société pour qu'ils fassent usage de leur pouvoir d'actionnaire pour leur permettre d'atteindre cet objectif. Rien ne permet de croire qu'il s'agisse là d'une atteinte à l'indépendance des auditeurs des filiales.

Le Conseil est d'avis que le commissaire-reviseur de la filiale faisant partie du même réseau, voire même du cabinet de l'auditeur de la maison-mère conserve sa totale impartialité. Sur ce point, il ne peut que rejoindre l'opinion du Président du Tribunal de Commerce.

Le second argument est que le commissaire-reviseur n'intervient en aucune façon dans l'établissement des comptes annuels. Dans une des deux décisions, le Président du Tribunal ajoute que la garantie d'indépendance suppose que le cabinet ne fasse pas davantage office de conseiller juridique et/ou fiscal pour l'une d'entre les sociétés du groupe concerné.

Le Conseil considère que cette prise de position du Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles revêt une importance certaine. Elle confirme l'opinion du gouvernement énoncé dans le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 selon laquelle il doit être admis qu'on ne peut émettre un jugement totalement objectif sur son propre travail ou celui de ses associés; par contre, la décision va au-delà de la loi en interdisant par principe qu'une personne avec laquelle le commissaire-reviseur a des liens de collaboration professionnelle fasse office de conseiller juridique et/ou fiscal.

La question soulevée est particulièrement difficile. Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 s'exprime de façon nuancée en soulignant que le problème doit être traité de façon casuistique. L'interdiction absolue qui était retenue avant 1985 a fait place aujourd'hui à une condition de transparence. On peut cependant concevoir que certaines parties au processus de désignation du commissaire-reviseur estiment qu'à leurs yeux, des règles plus strictes doivent prévaloir dans certaines circonstances.

Telle est l'opinion du Président du Tribunal de Commerce dont le Conseil prend acte.

III. DROIT COMPTABLE

1. Critères de la petite et moyenne entreprise
2. Comptabilité communale
3. Bilan social
4. Sanctions pour défaut de dépôt des comptes annuels
5. Comptabilité de certaines institutions publiques
 - 5.1. Schéma comptable des universités en Communauté flamande
 - 5.2. CPAS de la Région de Bruxelles-Capitale

1. CRITERES DE LA PETITE ET MOYENNE ENTREPRISE

Un arrêté royal du 27 avril 1995 modifie l'article 12 §2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi (Moniteur belge 18.05.1995). Cet arrêté royal a pour but de transposer en droit belge la directive 94/81 du Conseil de l'Union européenne du 21 mars 1994, modifiant la directive 78/660/CEE en ce qui concerne la révision des montants exprimés en ECU.

La directive précitée entraîne une majoration des seuils prévus pour les PME. Ceux-ci sont respectivement portés à 100 millions pour ce qui concerne le total de bilan et 200 millions pour ce qui concerne le chiffre d'affaires annuel hors TVA.

Les principales conséquences du relèvement des seuils consistent dans l'élargissement du nombre d'entreprises qui peuvent invoquer l'application de l'article 12 §1er de la loi comptable pour établir et publier leurs comptes annuels selon un schéma abrégé ainsi que pour bénéficier de l'exemption de désignation d'un commissaire-reviseur.

Par ailleurs, le même arrêté royal du 27 avril 1995 modifie les seuils prévus par l'article 9 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises. Pour les exercices prenant cours avant le 1er janvier 1999, les seuils sont portés à 1.000 millions pour ce qui concerne le total de bilan et 2.000 millions pour ce qui est du chiffre d'affaires annuel hors TVA. Pour les exercices prenant cours après le 1er janvier 1999, les seuils sont portés à 800 millions pour le chiffre d'affaires annuel et 400 millions pour le total du bilan consolidé.

On soulignera que ces montants sont également utilisés pour la désignation du commissaire-reviseur dans les sociétés qui font partie d'un groupe (voir ci-dessous IV.1).

2. COMPTABILITE COMMUNALE

Depuis le 1er janvier 1995, les communes sont tenues d'appliquer la nouvelle comptabilité communale. Les dispositions entrées en vigueur figurent dans l'arrêté royal du 24 juin 1988 codifiant la loi communale sous l'intitulé «nouvelle loi communale» (Moniteur 3 septembre 1988), ratifié par la loi du 26 mai 1989 (Moniteur 30 mai 1989).

L'arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la comptabilité communale (Moniteur 3 octobre 1990), ainsi que différents arrêtés ministériels portant exécution de certaines dispositions de l'arrêté royal contiennent les règles budgétaires, financières et comptables applicables aux communes.

La comptabilité budgétaire reste le point de départ de la nouvelle comptabilité communale. Une comptabilité patrimoniale doit dorénavant être tenue simultanément de manière à permettre le suivi de l'évolution du patrimoine de la commune.

Le Conseil se réjouit de l'avancée incontestable que représente l'introduction du nouveau système comptable fondé pour l'essentiel sur les mêmes principes que la comptabilité des entreprises. Ce système fournira un outil de gestion indispensable en complément de l'analyse budgétaire sur laquelle se base aujourd'hui la gestion communale.

Toute commune est en relation avec différentes institutions locales qui rendent certains services sur le territoire de la commune. On peut citer, à titre d'exemple, les fabriques d'église, les hôpitaux, les CPAS, les intercommunales, les régies communales ou les ASBL subsidiées par la commune. Bien que les comptes des communes ne soient soumis à aucun contrôle externe en dehors de celui exercé par la tutelle, certaines institutions locales avec lesquelles les communes sont en relation, font l'objet d'un contrôle revisoral. Les hôpitaux et les intercommunales sont soumis depuis 1986 au contrôle indépendant par un reviseur d'entreprises, et les régies autonomes depuis 1995 (voir ci-dessous V.3.).

Le Conseil estime que les reviseurs d'entreprises peuvent, même en l'absence d'obligation de contrôle revisoral, rendre d'éminents services aux institutions communales en les conseillant dans la mise en place d'une organisation appropriée et en les aidant à tirer le meilleur parti des informations dont elles pourraient disposer à l'avenir.

Il attire cependant l'attention des membres sur le maintien d'importantes spécificités dans la comptabilité communale. Ceux qui souhaitent exercer des missions avec compétence dans ce secteur ont l'obligation déontologique de compléter leur formation avant même d'accepter une mission (art. 18^{ter} de la loi).

3. BILAN SOCIAL

Dans la déclaration gouvernementale de mai 1995, on peut lire:

«A l'occasion de la publication des comptes annuels, les entreprises déposeront également un bilan social dans lequel il sera fait rapport notamment sur les développements de l'emploi, sur les efforts en matière de formation et sur l'effet dans l'entreprise des divers incitants pour l'emploi. Ceci constituera également un élément de discussion du volet d'information financière et économique au conseil d'entreprise. Dans les entreprises sans conseil d'entreprise, la procédure de l'arrêté royal du 7 avril 1995 s'appliquera par analogie.»

Le bilan social étant situé par le Gouvernement dans le contexte des comptes annuels et de l'information au conseil d'entreprise, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises considère qu'il est de son devoir

d'étudier les conditions de mise en œuvre d'une information sociale fiable et utile. Cette information n'est pas seulement une addition de données disparates collectées une fois par an à l'occasion de l'élaboration des documents destinés à l'assemblée générale ou au conseil d'entreprise. Pour être utile aux utilisateurs et, le cas échéant, vérifiable par les reviseurs, elle doit répondre à un certain nombre de qualités intrinsèques.



Afin de contribuer de façon positive à la réflexion en cours, le Conseil a élaboré un document de réflexion qui fut transmis au Gouvernement. Dans cette note de réflexion, le Conseil constate que les entreprises doivent déjà produire plusieurs états d'information relatifs à l'emploi et la situation sociale au sein de l'entreprise à l'attention de l'autorité publique, notamment l'ONSS, des conseils d'entreprises et même des tiers au travers des comptes annuels publiés. La coordination, dont une simplification devrait découler, apparaît comme une nécessité pour l'ensemble des matières visées par l'information économique et sociale des conseils d'entreprises.

Après avoir étudié les conditions de l'élaboration des informations en matière sociale, le Conseil suggère de privilégier le caractère pertinent de l'information par rapport à son volume.

Pour rendre l'information plus compréhensible et plus comparable, il est utile de la synthétiser autant que possible dans des tableaux normalisés accompagnés de commentaires explicatifs.

Certaines informations, même de caractère social, touchent à l'intimité de l'entreprise et ne devraient pas être diffusées en dehors de l'entreprise. Par contre, leur communication au conseil d'entreprise s'avérera utile voire nécessaire. En conséquence, on pourrait justifier que le degré de détail de l'information soit fonction de la publicité qui lui est donnée. Trois niveaux de diffusion sont suggérées:

- l'information interne ne concernant que le conseil d'entreprise;
- l'information diffusée en annexe des comptes annuels par les entreprises qui ont un conseil d'entreprise;
- les informations diffusées en annexe des comptes annuels par les autres entreprises tenues à la publication d'un schéma complet.

Le Moniteur du 30 décembre 1995 publie la loi du 22 décembre portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi. Le

chapitre IX de la loi concerne le bilan social. L'article 45 spécifie les informations à fournir en ce qui concerne l'effectif du personnel. Il renvoie à un arrêté royal la définition d'autres données sociales à publier. Le Conseil espère que le pouvoir exécutif pourra prendre en considération ses propositions lors de l'élaboration des mesures d'application de la loi.

4. SANCTIONS POUR DEF AUT DE DEPOT DES COMPTES ANNUELS

La loi du 13 avril 1995 modifiant le droit des sociétés a renforcé de façon substantielle les sanctions qui pèsent sur les entreprises qui ne déposent pas leurs comptes annuels. D'une part, elle prévoit un nouveau régime de responsabilité civile et d'autre part, elle envisage la dissolution des sociétés qui ne sont plus actives.

L'article 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales est complété par une disposition selon laquelle «si les comptes annuels n'ont pas été soumis à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice, ou si les comptes annuels n'ont pas été déposés, conformément à l'alinéa premier, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.»

Ce renforcement du régime de responsabilité civile s'ajoute à la responsabilité pénale fixée par l'article 201, 3^o quater et 4^o. De plus, la société qui tarde à déposer ses comptes annuels peut tomber sous le coup de l'article 256 §1^{er} du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe qui prévoit une amende administrative «en cas de non dépôt ou de dépôt tardif à la Banque Nationale de Belgique d'un document qui doit y être déposé en exécution de dispositions légales ou réglementaires dans les formes prévues à l'article 10 ou à l'article 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales» (article 88 de la loi du 13 avril 1995 précitée).

Par ailleurs, selon l'article 177sexies des lois coordonnées une société qui reste en défaut de satisfaire à l'obligation de déposer ses comptes annuels pour trois exercices consécutifs peut être dissoute par le Tribunal de Commerce à la demande de tout intéressé ou du Ministère public.

Cette disposition a pour but essentiel de provoquer la dissolution judiciaire des sociétés qui ne sont plus actives. Lorsque l'absence de dépôt des comptes annuels est causée par la négligence, une régularisation peut intervenir, sous réserve des autres sanctions mentionnées ci-dessus.



5. COMPTABILITE DE CERTAINES INSTITUTIONS PUBLIQUES

5.1. Schéma comptable des universités en Communauté flamande

Le Moniteur du 3 mai 1995 publie l'arrêté du 8 février 1995 du Gouvernement flamand fixant le schéma comptable et les règles pour l'établissement des comptes annuels des universités en Communauté flamande.

L'arrêté prévoit que les autorités universitaires tiennent à jour une comptabilité générale en se référant aux règles de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises concernant les principes de la comptabilité en partie double, pièces justificatives, inventaire, comptes annuels, livres, ...

Sauf en ce qui concerne les classes 6 (charges) et 7 (produits) pour lesquelles l'annexe I de l'arrêté comporte un schéma spécifique, le plan comptable des universités est présenté et numéroté selon le plan comptable minimum normalisé, annexé à l'arrêté royal du 12 septembre 1983.

Quant aux comptes annuels, il est prévu que le bilan soit dressé conformément au schéma du bilan abrégé, fixé à l'annexe de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises. Les comptes de résultats sont présentés conformément aux dispositions de l'annexe II de l'arrêté; la ventilation des comptes de résultats se fait sur la base des catégories et centres de frais.

Les nouvelles dispositions entrent en vigueur à partir de l'exercice 1995.

5.2. CPAS de la Région de Bruxelles-Capitale

Le Moniteur du 5 décembre 1995 publie l'arrêté du 26 octobre 1995 du Collège réuni de la Commission communautaire commune portant règlement général de la comptabilité des centres publics d'aide sociale de la Région de Bruxelles-Capitale.

Le titre IV traite de la comptabilité en prévoyant la tenue d'une comptabilité générale enregistrant les mouvements de bilan, les charges et les produits, ainsi que l'établissement d'un bilan et d'un compte de résultats. L'arrêté ne se réfère pas au droit comptable commun; il adopte une démarche proche de celle de la comptabilité communale qui établit une synthèse entre les comptabilités budgétaire et générale.

I

IV. DROIT DES SOCIÉTÉS ET CONTRÔLE

- 1. Modification du droit des sociétés**
 - 1.1. Champ d'application de la fonction de commissaire-reviseur
 - 1.2. Conflit d'intérêts entre un administrateur et la société
 - 1.3. Avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable
 - 1.4. Signature des extraits de procès-verbaux de l'assemblée générale
 - 1.5. Contenu du rapport de gestion
 - 1.6. Régime des sociétés coopératives
 - 1.7. Apports d'universalité ou de branches d'activités
 - 1.8. Liquidation de sociétés
 - 1.9. Publicité des succursales de sociétés étrangères
 - 1.10. Transformation d'une ASBL en société à finalité sociale
- 2. Normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports**
- 3. Normes sur les fusions et scissions de sociétés**
- 4. Recommandations de révision**
 - 4.1. Éléments probants externes
 - 4.2. Examen analytique
 - 4.3. Contrôle des estimations comptables
 - 4.4. Contrôle des informations figurant dans l'annexe
- 5. Démission du commissaire-reviseur**
- 6. Dépôt des comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique**
- 7. Sanction du défaut de désignation d'un commissaire-reviseur**
- 8. Entreprises en difficultés et législation relative aux faillites**
 - 8.1. Avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable
 - 8.2. Relations avec les tribunaux de commerce
 - 8.3. Projet de loi relatif aux faillites et au concordat

1. MODIFICATION DU DROIT DES SOCIÉTÉS

Avant sa dissolution, le Parlement a voté au printemps 1995 deux lois modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. La loi du 7 avril 1995 permet la dématérialisation des actions et des obligations émises par les sociétés anonymes. Plusieurs dispositions de la loi du 13 avril 1995 concernent directement l'exercice des fonctions de commissaire-reviseur au sein des sociétés commerciales ou certaines missions particulières confiées de façon ponctuelle aux membres de la profession. Il s'agit des points suivants:

- Champ d'application de la fonction de commissaire-reviseur
- Conflit d'intérêts entre un administrateur et la société
- Avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable
- Signature des extraits de procès-verbaux de l'assemblée générale
- Contenu du rapport de gestion
- Régime des sociétés coopératives
- Apports d'universalité ou de branches d'activités
- Liquidation de sociétés
- Publicité des succursales de sociétés étrangères
- Transformation d'une ASBL en société à finalité sociale

Ces dispositions nouvelles sont brièvement commentées ci-dessous. Toutefois, le Conseil tient à attirer l'attention sur le fait que de nombreuses autres modifications revêtent une certaine importance pour l'exercice des fonctions de commissaire-reviseur dans les sociétés. Relevons notamment: l'obligation de mentionner dans les statuts qu'une société fait appel publiquement à l'épargne et de l'inscrire sur une liste tenue par la Commission bancaire et financière, les dispositions modifiant les règles relatives au rachat d'actions et aux participations réciproques, la suppression de la valeur nominale minimum pour les parts de SPRL, le remplacement des sociétés coopératives de participations par une nouvelle catégorie de sociétés à finalité sociale, la diminution de la soulte autorisée dans les opérations de fusions et de scissions à 10 %, l'organisation d'un rachat forcé d'actions, ou parts sociales, etc.

1.1. Champ d'application de la fonction de commissaire-reviseur

Dans son rapport sur l'année 1994 (p. 77), le Conseil a relaté ses interventions destinées à éviter la modification de la loi définissant le champ d'application des fonctions de commissaire. Il faisait état également d'une demande d'avis au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable par la Commission parlementaire. Le Conseil Supérieur a remis un avis partagé au Parlement et la position minoritaire, reprise sous forme d'amendement par les Sénateurs Cannaerts et Vandenberghe a finalement prévalu. Le Conseil regrette que ses efforts pour faire comprendre que la proposition n'est pas conforme à l'intérêt général et n'atteint pas les objectifs que ses promoteurs ont prétendu défendre, n'aient dès lors pas été couronnés de succès.

Toutefois, le texte a été substantiellement modifié au cours des travaux de la Commission sénatoriale. Certaines conséquences dont l'absurdité était également relevée dans la note que la Commission bancaire et financière adressait à la Commission sénatoriale (doc. parl. 1086-4 (1993-1994), p. 74/79) ont été supprimées dans le texte définitif. Celui-ci est libellé comme suit:

«Art. 64 §3. Pour l'application du §2, chaque société sera considérée individuellement, sauf:

- les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés;*
- les sociétés à portefeuille qui tombent sous l'application de l'arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille;*
- les sociétés dont les titres sont inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs.»*

Dans une lettre adressée aux membres le 30 juin 1995, le Président de l'Institut soulignait que la réforme constitue malheureusement un pas en arrière puisque la renonciation partielle à l'application consolidée des critères ouvre la porte à des abus par l'éclatement des activités en plusieurs sociétés échappant au contrôle. Il soulignait en outre que l'entrée en vigueur de la réforme est prévue pour le 1er juillet 1996 mais que l'article 113 permet également au Roi de la retarder jusqu'au 1er juillet 1997. Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a adressé un courrier au Ministre de la Justice en soulignant les motifs qui justifieraient l'applica-

tion de l'article 113 de la loi du 13 avril 1995. Cette motivation est la suivante:

«L'article 64 §3 prévoit que les entreprises, faisant partie d'un groupe tenu de consolider, doivent nommer un commissaire-reviseur. Les critères de la consolidation sont fixés par l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés dans le respect de la septième directive CEE telle que modifiée en dernier lieu par la directive du 24 mars 1994 qui a majoré les critères en cause.

On notera cependant que, conformément aux directives susvisées, l'article 9 §1 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 prévoit, qu'à l'issue d'une période se terminant lors de l'exercice prenant cours à partir du 1er janvier 1999, les critères sont diminués de moitié.

Il y aurait une logique à faire coïncider l'entrée en vigueur de la réforme du droit des sociétés avec l'abaissement des critères. Au moins peut-on éviter que certaines sociétés ne soient encouragées à créer un hiatus dans le processus de contrôle, en réduisant au maximum légalement possible, l'écart de temps entre ces deux dates. Sans cela, sur une brève période, une société serait subitement dispensée puis bientôt à nouveau tenue de nommer un commissaire.

Par ailleurs, on ne peut nier l'importance de la décision parlementaire sur l'activité des cabinets de revision. Le report de la mesure donnerait un temps plus long aux petits cabinets de réviseurs qui seront les premiers touchés, pour réorienter leur activité.»

Avant même son entrée en vigueur, l'article 64 §3 nouveau a fait apparaître plusieurs difficultés d'interprétation. Dans son courrier du 30 juin 1995, le Président de l'Institut précisait ce qui suit:

- L'obligation de consolider peut découler du droit belge mais aussi d'un droit étranger; ceci fut clairement précisé en commission du Sénat. Lorsqu'il s'agit d'un droit étranger, les critères étrangers sont seuls à prendre en considération pour déterminer s'il y a ou non obligation de consolider⁽¹⁾.

(1) Voir aussi VAN HULLE, K., «Bepalingen inzake het commissariaat ...» in *De nieuwe vennootschapswetten van 7 en 13 april 1995*, Biblo, 1995, p. 244, et OLIVIER, H., «L'information des actionnaires et des tiers dans le droit des sociétés», *DAOR*, n° 37/1995, n° 2.2.

- C'est l'obligation légale qui doit être prise en considération et non la situation de fait; elle porte sur l'établissement et la publication des comptes consolidés par la société tête de groupe ou une société intermédiaire qui serait à la tête d'un sous-groupe.
- L'obligation demeure même si la filiale n'est pas comprise dans le périmètre de consolidation, quel qu'en soit le motif; il suffit que le groupe soit tenu de consolider.

1.2. Conflit d'intérêts entre un administrateur et la société

La loi du 18 juillet 1991 a modifié de façon substantielle la procédure relative aux oppositions d'intérêts entre un administrateur et la société. Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a commenté l'application de l'article 60 précité dans sa circulaire C 010 du 23 octobre 1991; il y commentait la façon dont le réviseur d'entreprises doit s'acquitter de sa tâche de contrôle en la matière. Par ailleurs, la Commission juridique a publié une étude détaillée dans le bulletin d'information n° 2/92.

L'article 60, tel que rédigé en 1991, a suscité de nombreuses critiques pour des motifs tant théoriques que pratiques. Ces critiques ont conduit le législateur à revoir en profondeur le dispositif qu'il avait mis en place en 1991. Le nouveau régime entrera en vigueur le 1er juillet 1996. A ce moment, la circulaire C 010 et la recommandation de la Commission juridique perdront toute pertinence. Le Conseil a demandé à la Commission juridique d'élaborer une nouvelle étude sur l'application de cet article 60 lois soc. Toutefois, dès à présent, il souligne les éléments suivants:

L'article 60 s'applique aux SA, aux Sociétés en commandite par actions, aux SPRL lorsqu'il existe un collège de gestion. On ne comprend pas pourquoi la procédure n'a pas été étendue aux Sociétés coopératives.

Le conflit d'intérêts concerne les membres du conseil d'administration ou les gérants agissant en cette qualité. Les personnes déléguées à la gestion journalière ou les actionnaires ne sont pas concernés. De plus, la procédure n'est pas appliquée lorsqu'il s'agit de décisions ou d'opérations conclues entre une filiale et sa société-mère qui détient directement ou indirectement 95 % au moins de voix attachées à l'ensemble des titres émis ou entre sociétés sœurs détenues selon le même pourcentage.

Alors que sous l'ancienne version de l'article 60, un rapport spécial devait être établi aussi bien par le conseil d'administration que par le commissaire-reviseur ou un reviseur spécialement désigné, le texte nouveau assure l'information des actionnaires et des tiers par le rapport de gestion remis par le conseil d'administration à l'assemblée générale et par le rapport du commissaire-reviseur.

Il découle de cette réforme que les petites sociétés dispensées de l'établissement du rapport de gestion par l'article 77 ainsi que du contrôle revisoral, ne devront fournir aucune information aux actionnaires lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a un intérêt opposé à celui de la société. Ceci constitue une marche arrière significative non seulement vis-à-vis de la législation de 1991 mais aussi vis-à-vis de la législation qui la précédait.

En ce qui concerne le rapport du commissaire-reviseur, la nouvelle législation imposera sans aucun doute une réflexion fondamentale sur la nouvelle structure du rapport du commissaire-reviseur. En effet, il paraît difficile d'intégrer les commentaires relativement longs exigés par la nouvelle loi en cas d'opposition d'intérêts dans le rapport en forme brève qui est établi actuellement conformément aux normes de revision.

Des suggestions seront adressées aux membres par voie de circulaires au cours de l'année 1996.

1.3. Avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable

Si la réglementation relative aux oppositions d'intérêts ne concerne que les administrateurs, le législateur a également voulu introduire une procédure spécifique relative aux relations entre la société et ses actionnaires détenant une influence décisive ou notable. Cette procédure introduite par l'article 60*bis* nouveau n'est applicable que dans les sociétés dont les titres sont admis à la cote officielle d'une bourse de valeurs située dans un Etat membre de l'Union européenne. La loi requiert une information préalable à toute décision relevant de la compétence du conseil d'administration et pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société.

La procédure prévue par la loi impose l'établissement d'un rapport préalable par trois administrateurs choisis pour leur indépendance par rapport à la décision ou à l'opération envisagée ainsi qu'un rapport d'expert, lequel pourrait être le commissaire-reviseur ou un réviseur d'entreprises sans que ceci soit requis par le texte. Ces rapports doivent constater l'absence d'un avantage ayant un caractère de rémunération privilégiée consenti directement ou indirectement à un actionnaire.

Les commissaires doivent être informés du recours à cette procédure et leur rapport annuel doit comprendre la description des décisions prises ainsi que «les commentaires appropriés». Les travaux préparatoires ne précisent pas autrement ce qu'il convient d'entendre par «commentaires appropriés».

Le Conseil a chargé la Commission juridique de faire l'analyse de l'article 60bis et de suggérer au Conseil les directives qui seront adressées aux membres au cours du premier semestre de l'année 1996 à propos de la mise en œuvre de cette disposition.

1.4. Signature des extraits de procès-verbaux de l'assemblée générale

La réforme du revisorat en 1985 avait laissé subsister une anomalie dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les expéditions des procès-verbaux d'assemblées générales à délivrer aux tiers devaient être signés par la majorité des administrateurs et des commissaires. Cette disposition fut reprise telle qu'elle dans l'article 74bis inséré par la loi du 18 juillet 1991.

Si la disposition se justifiait de toute évidence lorsque le commissaire n'était pas un professionnel, elle n'avait plus aucun sens depuis 1985. C'est dès lors à très juste titre que la loi de 1995 a corrigé l'anomalie en prévoyant que les expéditions à délivrer au tiers sont signées par un ou plusieurs administrateurs, sans faire aucune référence au commissaire.

1.5. Contenu du rapport de gestion

L'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales définit le contenu du rapport de gestion que les administrateurs adressent annuelle-

ment à l'assemblée générale. La loi de 1995 apporte deux modifications importantes au rapport de gestion:

- tout d'abord, l'article 77, al. 4 de la loi imposant l'établissement du rapport de gestion et son contenu minimum n'est plus applicable aux petites sociétés qui répondent aux critères prévus à l'article 12 §2 de la loi comptable. Antérieurement, le rapport de gestion devait être établi mais ces petites sociétés bénéficiaient d'une dispense de dépôt du document en application de l'article 80 lois soc. Désormais, les petites et moyennes entreprises sont également dispensées de l'établissement du rapport de gestion;
- par ailleurs, la loi nouvelle ajoute de nouvelles mentions obligatoires au rapport de gestion. Tout d'abord, lorsque les actionnaires doivent être informés des procédures prévues par l'article 60 ou par l'article 60bis, ces données doivent être incluses dans le rapport de gestion (ci-dessus IV.1.2. et IV.1.3.). Ensuite, la loi impose d'inclure des indications relatives à l'existence des succursales de la société. Enfin, le rapport de gestion doit être complété par des renseignements relatifs à l'acquisition d'actions par des sociétés filiales directes au sens de l'article 52quinquies, §1er, al. 2, lois soc.

La mention obligatoire d'indications relatives à l'existence des succursales de la société appelle un commentaire. Cette exigence découle de la 11e directive du Conseil de l'Union européenne du 21 décembre 1989 (89/666/CEE). Cette directive concerne principalement les succursales de sociétés constituées selon le droit d'un Etat étranger. Elle a d'ailleurs imposé la modification substantielle de l'article 198 des lois coordonnées (voyez IV.1.9.). L'article 77 relatif au rapport de gestion fait mention des succursales d'une façon très large; on peut en déduire que seraient également visées les succursales d'une société belge établies en Belgique. Si cette interprétation prévalait, il faudrait donner un sens précis à la notion de succursale car il est peu probable que la jurisprudence applicable à l'article 198 puisse être transposée telle quelle. De plus, dans certaines sociétés, l'énumération des sièges d'exploitation (à considérer que ceux-ci soient qualifiés de succursale), pourrait s'avérer aussi fastidieuse qu'inutile.

Le Conseil interviendra auprès du Ministre de la Justice afin d'obtenir des précisions sur la façon dont le concept de succursale doit être interprété et analysé dans le contexte de l'article 77.

1.6. Régime des sociétés coopératives

Apports en nature

Le contrôle des apports en nature dans les sociétés coopératives à responsabilité limitée a été introduit par la loi du 20 juillet 1991. Toutefois, cette loi n'assurait pas au rapport du réviseur d'entreprises une publicité équivalente à celle qui s'applique dans les autres formes de sociétés.

L'objectif de la réforme consiste à imposer, comme pour les sociétés anonymes et les SPRL, la mention dans l'acte authentique des apports qui ne sont pas effectués en numéraire, du nom de l'apporteur, du nom du réviseur d'entreprises et des conclusions de son rapport, du nombre et de la valeur nominale des parts émises en contrepartie des apports ainsi que, le cas échéant, des autres conditions auxquelles l'apport est fait (art. 144, 5° et art. 7b, 6°).

Le Conseil constate avec regret que le législateur a une nouvelle fois omis de préciser clairement dans la loi que les conclusions du rapport du réviseur d'entreprises doivent être publiées aussi bien lors de la constitution de la société qu'à l'occasion d'une augmentation de capital. La pratique notariale conduit à interpréter la législation dans ce sens. Toutefois, il paraîtrait utile de mettre fin à l'incertitude qui découle de la modification des textes légaux en 1984. En effet, si la mention est clairement exprimée par l'article 30, 11° lors de la constitution de la société, l'article 34 relatif à l'augmentation de capital ne renvoie qu'aux formalités prescrites par l'article 29. Ce manque de précision d'origine purement technique pourrait être corrigé à l'occasion de la coordination prévue par l'article 110 de la loi du 13 avril 1995.

Modification de l'objet social

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 13 avril 1995, la modification des statuts d'une société coopérative en vue d'en modifier son objet social ne peut se réaliser qu'à l'unanimité. La nouvelle loi introduit un article 158ter au terme duquel l'article 70bis est applicable à la société coopérative à responsabilité limitée. Dès lors, il est possible de modifier l'objet social à la majorité qualifiée. Lorsqu'un commissaire-réviseur est en fonction au sein de la société coopérative, celui-ci doit faire un rapport sur un

état résumant la situation active et passive de la société arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois, selon ce qui est dit à l'article 70bis lois soc.

1.7. Apports d'universalités ou de branches d'activités

La loi du 13 avril 1995 introduit une section *VIIIquater* comprenant les articles 174/53 à 174/65 dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Ces dispositions ont pour objet de réglementer les apports d'universalités ou de branches d'activités. Selon l'article 174/55, l'apport d'universalité entraîne de plein droit le transfert à la société bénéficiaire de l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société ayant effectué l'apport tandis que l'apport d'une branche d'activité entraîne de plein droit le transfert à la société bénéficiaire des actifs et des passifs s'y rattachant.

Les deux opérations précitées doivent faire l'objet de la part de la société bénéficiaire d'un projet d'apport d'universalité ou d'apport de branche d'activité qui sera déposé au Greffe du Tribunal de Commerce six semaines au moins avant la réalisation de l'apport. L'article 174/58 dispose que l'apport d'universalité doit être décidé par l'assemblée générale de la société apporteuse mais omet de préciser les modalités de l'apport de branche d'activité.

La section *VIIIquater* ne prévoit aucune disposition spécifique en matière de contrôle et de rapport du projet d'apport d'universalité ou de branche d'activité. Si l'article 174/58, §2 prévoit l'établissement d'un rapport écrit et circonstancié par l'organe chargé de l'administration de la société, il ne prévoit aucune obligation de rapport de contrôle. Dès lors, les dispositions usuelles relatives au contrôle des apports en nature seront les seules susceptibles de trouver application en l'hypothèse.

Toutefois, les évaluations seront influencées par la décision relative au traitement comptable et fiscal de l'apport. Si en principe, l'apport d'universalité ou de branche d'activité sera fait dans une perspective de continuité, l'article 174/62 prévoit que les sociétés concernées peuvent décider de ne pas soumettre l'apport de branche d'activité au régime de continuité comptable. On peut rapprocher cette option de l'article 36 quinquies de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises

qui établit un lien certain entre le traitement comptable de l'apport de branche d'activité ou d'universalité et le régime fiscal qui lui est applicable.

Lorsque le régime de permanence des méthodes d'évaluation est choisi par les sociétés concernées, le réviseur d'entreprises devra concentrer ses vérifications des apports sur l'existence d'une parité d'échange pertinente et raisonnable plus que sur la recherche de la valeur intrinsèque des biens individuellement transférés.

1.8. Liquidation de sociétés

La loi du 13 avril 1995 introduit dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, une disposition nouvelle relative à la dissolution des sociétés à responsabilité limitée. Selon cette disposition, la proposition de dissolution doit faire l'objet d'un rapport justificatif établi par les gérants, les administrateurs ou le conseil d'administration auquel est joint un état résumant la situation active et passive de la société établi, en principe, conformément aux règles d'évaluation applicables lorsque l'entreprise renonce à poursuivre ses activités.

Le texte de loi ajoute «le commissaire-réviseur ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert comptable inscrit au tableau des experts comptables externes de l'Institut des Experts Comptables désigné, selon le cas, par les gérants ou le conseil d'administration, fait rapport sur cet état et indique, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.» L'acte notarié qui constate la dissolution doit reproduire les conclusions du rapport du commissaire-réviseur, réviseur ou expert comptable.

Cette mission nouvelle s'avère particulièrement délicate. Il s'agit de savoir dans quelle mesure le réviseur d'entreprises ou l'expert comptable peut se prononcer sur le caractère complet, fidèle et correct d'un état comptable évalué en valeur liquidative. En effet, l'application de l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises suscite de nombreuses difficultés, surtout lorsque le professionnel doit juger de son application dans une entreprise qui le consulte tardivement. La disposition du droit comptable impose non seulement d'amortir complètement les frais d'établissement et de ramener les immo-

bilisations et les actifs circulants à leur valeur probale de réalisation mais aussi de constituer les provisions pour faire face aux charges inhérentes à la cessation d'activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

Le Conseil observe en outre les relations étroites qui peuvent exister entre la proposition de dissolution visées à l'article 178bis et la décision à prendre par l'assemblée générale en application de l'article 103 lorsque l'entreprise est en difficultés. Il s'interroge sur l'application de la procédure prévue à l'article 178bis lorsque le conseil d'administration ou le gérant propose expressément la poursuite de l'activité de la société.

Le Conseil a demandé à la Commission des missions particulières constituée conjointement entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables d'accorder la priorité à l'élaboration des normes relatives à la mise en œuvre de cette mission de contrôle.

1.9. Publicité des succursales de sociétés étrangères

L'article 198 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales est fondamentalement modifié en vue de tenir compte de la 11^e directive du Conseil de l'Union européenne (directive du 21 décembre 1989; 89/666/CEE). Cette disposition prévoit en particulier que la succursale devra déposer «les comptes annuels et les comptes consolidés de la société afférents au dernier exercice clôturé, dans la forme dans laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'Etat dont la société relève».

Le dépôt doit être fait annuellement dans le mois qui suit l'assemblée générale et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice (art. 198 §2, 2^o). En outre, ces documents doivent être rédigés ou traduits dans la langue ou dans l'une des langues officielles du Tribunal dans le ressort duquel la succursale est établie (art. 198 §4).

Le Conseil s'inquiète du manque de précision de la disposition légale en ce qu'elle se réfère aux comptes annuels «dans la forme dans laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés» à l'étranger. Doit-on conclure qu'aucun dépôt n'est requis lorsque les comptes n'ont pas été établis, s'ils ont été établis mais non contrôlés, s'ils ont été établis et contrôlés mais non publiés? Le Conseil tient à attirer l'attention des autorités

publiques sur le risque d'inégalités dans la concurrence qui découlerait d'une différence dans l'accès à l'information relative aux sociétés qui opèrent sur le territoire belge. Il insiste pour que toutes les sociétés qui seraient tenues de publier leurs comptes annuels si elles étaient constituées conformément au droit belge soient assujetties à la même obligation quelle que soit leur nationalité.

1.10. Transformation d'une ASBL en société à finalité sociale

Les sociétés à finalité sociale sont une innovation importante de la loi du 13 avril 1995. Sans entrer dans le détail de la réglementation nouvelle, le Conseil tient à observer une importante particularité du régime institué par la loi, à savoir la possibilité de transformer une ASBL en société à finalité sociale. En effet, la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique telle que modifiée par la loi précitée, dispose en son article 26bis:

«L'association peut se transformer en une des formes de sociétés énumérées à l'article 2 des lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 pour autant qu'il s'agisse d'une société à finalité sociale, conformément à l'article 164bis des mêmes lois.

Cette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'association qui subsiste sous sa nouvelle forme».

Les articles 26ter à 26septies de la loi du 27 juin 1921 contiennent un ensemble de dispositions similaires à celles qui figurent dans la section VIII des lois sur les sociétés en ce qui concerne la transformation de sociétés à forme commerciale.

L'article 26sexies souligne que «l'actif net de l'association tel qu'il résulte de l'état visé à l'article 26ter doit entrer dans la composition du capital social de la société ou être versé à un compte de réserves indisponibles.» Le Conseil observe cependant les difficultés de mettre en œuvre les règles applicables aux sociétés et plus particulièrement en ce qui concerne l'identification des fonds propres de la société et l'attribution des actions correspondantes à ces fonds propres.

Les questions liées à l'application de ces dispositions devront faire l'objet d'un examen plus approfondi lorsque la Commission des normes de révision étudiera la modification des normes spécifiques relatives à la transformation des sociétés.

2. NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS

En sa séance du 3 février 1978, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait pour la première fois adopté un ensemble de normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire. Ces normes avaient été légèrement modifiées en 1984, sans que leur structure en soit fondamentalement transformée. Par contre, il n'existait aucune norme ou recommandation spécifique traitant du contrôle des opérations dites de quasi-apport, à savoir celles qui sont visées par les articles 29^{quater}, 120^{quater} et 147^{quinquies} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Dans un premier temps, le Conseil avait envisagé la possibilité de rédiger une norme spécifique sur le contrôle des quasi-apports. Suite à la publication d'un avant-projet de norme relative au contrôle des quasi-apports dans le Bulletin d'Information n° 8/91, il est apparu que l'élaboration d'une norme unique pour les deux missions qui revêtent des caractéristiques très voisines serait préférable. Dès l'instant où un choix était opéré en faveur de l'intégration des deux textes il devenait utile de revoir en profondeur la norme relative au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire. Cette décision était d'autant plus opportune que la législation de 1993 sur les fusions et scissions de sociétés entraînait également plusieurs modifications aux normes de 1978.

Conformément à l'article 101 de la loi du 21 février 1985, le Conseil a recueilli l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable. Le Conseil a tenu compte des observations formulées par le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable dans son avis. Le texte final fut approuvé par le Conseil de l'Institut en sa séance du 1 septembre 1995 (voir annexe 1).

Selon l'usage, les normes sont divisées en trois chapitres concernant respectivement les principes généraux, les travaux de contrôle et le rapport. Toutefois, compte tenu du fait que seules les conclusions relatives à un apport ne consistant pas en numéraire doivent être reproduites dans l'acte notarié d'apports en sociétés, il a été jugé utile de consacrer un chapitre spécifique aux conclusions relatives à l'apport en nature et un chapitre relatif aux conclusions relatives à un quasi-apport.

Comme le faisait observer pertinemment le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable dans son avis, les normes ne sont pas fondamentalement différentes de celles qui étaient précédemment en vigueur. Les modifications concernent davantage la forme que la substance. Toutefois, on attirera l'attention sur les modifications suivantes:

- ces normes ne s'appliquent pas aux opérations de fusion et scission, sauf le contrôle des apports en nature en cas de scission (§ 1.1.2., voir ci-dessous IV.3.);
- le texte des normes reconnaît que, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire-reviseur peut décliner une mission de contrôle des apports en nature, auquel cas l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir (1.3.);
- dans l'identification de l'opération projetée, il est suggéré que le réviseur procède à l'évaluation des risques liés à l'opération (2.2.). L'examen du contexte général de l'opération doit prendre en considération la manière dont les intérêts des parties, aussi bien que les intérêts des tiers ont été traités (2.2.6.);
- la norme recommande 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 (2.3.2.);
- la norme précise de façon plus claire l'objectif du contrôle des évaluations qui est de déterminer dans quelle mesure les méthodes retenues par les parties conduisent à des valeurs qui ne s'écartent pas de façon manifeste de valeurs qui résulteraient d'un contrat entre parties non liées dans des circonstances normales de marché (2.4.1.). La norme apporte quelques précisions sur les justifications nécessaires et notamment dans le cas d'apport ou de quasi-apport de fond de commerce ou de goodwill (2.4.4.);

- comme dans le régime antérieur, les normes insistent sur le contrôle de la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports ou des quasi-apports. Des précisions supplémentaires sont données dans le paragraphe 2.5.;
- en cas d'apport, le reviseur d'entreprises explique la description des apports telle qu'elle ressort du projet d'acte authentique et le cas échéant du projet de rapport des fondateurs ou de l'organe d'administration de l'entreprise; en cas de quasi-apport il appartient au reviseur d'entreprises de décrire lui-même les acquisitions proposées par la société (§ 3.2. et 3.3.);
- dans son rapport, le reviseur doit analyser l'évaluation des biens apportés ou cédés à la société. Il doit découler de cette analyse que les modes d'évaluation adoptés sont justifiés par l'économie d'entreprise. Si le reviseur est dans l'impossibilité de souscrire dans leur totalité aux propositions des dirigeants en ce qui concerne la description, l'évaluation ou la rémunération de l'apport, il doit formuler des réserves en termes clairs. Aucune distinction n'est faite sur ce point entre l'apport et le quasi-apport (§ 3.4., 4.2. et 5.2.);
- les normes précisent également dans leur paragraphe 4.2.3. que le reviseur qui n'a pas été en mesure de réunir les informations indispensables à ses contrôles est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion. Dans ce cas, la conclusion de son rapport sur l'apport en nature doit recommander aux parties de retarder l'opération jusqu'à ce que des renseignements complémentaires aient pu être réunis en vue d'apporter des précisions indispensables pour prendre la décision en connaissance de cause.

3. NORMES SUR LES FUSIONS ET SCISSIONS DE SOCIÉTÉS

La loi du 29 juin 1993 introduit dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales une réglementation nouvelle des opérations de fusion et scission de sociétés, en application des troisième et sixième directives de la C.E.E. Ces dispositions sont légèrement amendées et complétées par la loi du 13 avril 1995, modifiant le droit des sociétés. La réglementation confie

au reviseur d'entreprises un rôle très différent de celui qu'il était traditionnellement appelé à remplir dans le cadre du contrôle d'un apport en nature. Ceci justifiait l'adoption d'une norme spécifique pour les opérations de fusions et scissions.

Les rapports qui doivent être adressés aux différentes assemblées générales des sociétés appelées à fusionner ou à se scinder, peuvent être établis par un reviseur d'entreprises ou par un expert comptable. Il était donc souhaitable que les directives professionnelles soient identiques ou à tout le moins similaires. A cette fin, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a souhaité que l'Institut des Experts Comptables soit associé à l'élaboration des normes de révision usuelles qu'il a le devoir d'établir conformément à l'article 18^{bis} de la loi du 22 juillet 1953, tel que modifiée par la loi du 21 février 1985. Dès le début, les travaux ont dès lors été menés par une commission mixte, composée de représentants des deux instituts.

Conformément à l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat, le Conseil a soumis le projet de norme au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable. Celui-ci a rendu un avis le 8 septembre 1995. Il a été tenu compte de cet avis pour l'approbation de la version finale de la norme le 6 octobre 1995 (voir annexe 2). Toutefois, le Conseil a maintenu ses propositions initiales sur les points suivants:

- le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable estimait qu'il serait prudent d'attirer l'attention sur le fait que l'applicabilité des procédures spéciales en cas de modification de la forme juridique ou de transformation, à l'occasion d'une fusion ou scission était controversée. Le Conseil considère que le cumul des procédures de rapports et de contrôles est inutile pour l'information de tiers; une position contraire serait considérée comme un formalisme incompréhensible et coûteux pour les entreprises, portant préjudice à la mission principale;
- le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable était d'avis qu'il y a lieu d'aborder la question de savoir si un reviseur d'entreprises doit faire un rapport sur les apports en nature en cas de scission avec procédure d'unanimité. Le Conseil répond de façon affirmative à cette question, mais il a dû constater une divergence d'opinion sur ce point avec les représentants de l'Institut des Experts Comp-

tables. La question de nature juridique ne peut être tranchée que par les Cours et Tribunaux. C'est la raison pour laquelle le texte ne se prononce pas à ce sujet;

- le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable suggère que le réviseur d'entreprises soit en toute hypothèse présent à l'assemblée générale qui délibère sur base d'un rapport établi par lui. Le Conseil admet ce point de vue qui rejoint d'ailleurs le principe établi par l'article 64^{septies} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Toutefois, contrairement aux assemblées générales ordinaires qui se tiennent à date fixe, et qui sont donc prévisibles, le réviseur d'entreprises ne peut pas garantir sa présence lorsque les réunions sont convoquées sans son accord. Ceci pourrait être le cas pour une assemblée générale de fusion ou de scission. Ceci justifie le maintien de la périphrase «*sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif*» dans le paragraphe 1.3.6.;
- le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable souhaitait que la norme soit renforcée en ce qui concerne la révélation d'infractions constatées à l'occasion d'une opération de fusion. Le Conseil estime que si le professionnel n'est pas commissaire, on ne peut étendre sa mission au-delà des obligations légales qui concernent la délivrance d'une opinion sur le rapport d'échange. Toutefois, le principe demeure selon lequel la constatation d'infraction à diverses législations devra conduire le réviseur d'entreprises à évaluer l'impact des irrégularités sur l'opération; il devra en tenir compte dans la formulation de son opinion sur le rapport d'échange;

La structure des normes est celle qui est adoptée usuellement pour des documents de cette espèce. La première section comprend une introduction relative au champ d'application de la norme à l'objet de la mission et aux aspects déontologiques. La seconde section concerne les travaux de contrôle et la troisième section, le contenu du rapport et les conclusions.

Par rapport aux normes générales de revision, on doit constater que les normes relatives à l'exécution des travaux de contrôle sur une opération de fusion ou de scission sont nettement plus précises. En particulier, les paragraphes 2.1.1. et 2.3.1. précisent les documents qui doivent en tout état de cause figurer dans le dossier de contrôle. Les phases essentielles de la démarche de contrôle sont les suivantes:

- travaux préliminaires;
- évaluation économique des sociétés concernées;
- analyse du rapport d'échange et du nombre d'actions à émettre en contrepartie;
- contrôle des autres informations.

La même structure sera adoptée pour l'élaboration du rapport. Celui-ci devra contenir en outre une conclusion résumant l'opinion du réviseur d'entreprises sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'opération, dans la mesure où cette conclusion doit être reproduite dans l'acte notarié constatant la décision de fusion ou de scission. La déclaration approbative sans réserves mentionnera au moins:

- que le professionnel a effectué ses travaux conformément aux normes;
- la valeur retenue pour chaque catégorie d'actions ou parts de chaque société concernée, afin de mettre en évidence le rapport d'échange par catégorie d'actions ou parts;
- que le rapport d'échange est pertinent et raisonnable.

4. RECOMMANDATIONS DE REVISION

Au cours de l'exercice, la Commission des Normes de Révision a soumis au Conseil quatre projets de recommandations de révision accompagnés d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable. Le Conseil a donné son approbation à ces projets qui se basent tous sur les normes internationales de l'International Auditing Practice Committee.

4.1. Eléments probants externes

Selon le paragraphe 2.5. des normes générales de révision, « *le réviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants, lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.* » L'objet de la recommandation est de préciser les principes généraux relatifs aux éléments probants externes, ainsi que certaines particularités liées aux confirmations auprès de tiers (voir annexe 3).

La recommandation précise que le terme «approprié» figurant dans les normes générales doit être compris dans un sens qualitatif, aussi bien que quantitatif. Les éléments probants auront souvent le caractère d'un indice plutôt qu'une preuve au sens juridique. Les indices n'ont pas tous la même valeur probante. Au plus les risques inhérents et les risques liés au contrôle interne d'une rubrique déterminée seront importants, au plus le reviseur devra accroître la quantité et/ou la force probante des tests de validation d'une assertion déterminée.

Le principe des confirmations auprès de tiers se trouve expressément mentionné dans l'article 64^{sexies} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. La confirmation est la demande donnée par une tierce personne à une demande de renseignements faite dans le but de corroborer des enregistrements comptables. La collaboration de l'entreprise est nécessaire pour adresser une confirmation qui n'a pas un caractère public.

La recommandation traite successivement de la confirmation des comptes clients et fournisseurs, des confirmations bancaires et des autres confirmations y compris celles qui sont adressées aux avocats de la société dans le but de vérifier l'existence de litiges en cours.

4.2. Examen analytique

L'examen analytique se définit comme l'ensemble des procédés de révision consistant à étudier les interrelations entre divers éléments d'information, à observer les tendances significatives constatées dans les informations financières et à identifier les fluctuations inattendues et les autres éléments inhabituels. Le paragraphe 2.5. des normes générales de révision précise que l'examen analytique est à ranger parmi les techniques contribuant à la formation du jugement du reviseur.

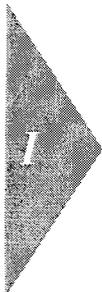
Après avoir examiné la nature des procédés analytiques, la recommandation étudie les objectifs et la place de ces procédures dans le programme de révision, la mise en œuvre des procédés analytiques, leur valeur probante et les conclusions à en tirer, ainsi que la documentation (voir annexe 4).

Tous les procédés analytiques n'ont pas la même valeur probante. Le simple examen de vraisemblance basé sur l'étude de ratios financiers n'est

pas un élément probant suffisant à valider un solde bilantaire, alors que les méthodes statistiques de prévision peuvent y contribuer.

Il est recommandé de recourir aux procédés analytiques lors de l'élaboration du programme de révision, au cours de la révision conjointement avec d'autres procédures et lors de la phase finale de la révision, notamment en vue de s'assurer de la cohérence globale des états financiers.

4.3. Contrôle des estimations comptables



Cette recommandation a pour objectif de développer les diligences normales du reviseur pour le contrôle des estimations comptables utilisées dans l'élaboration des comptes annuels telles que par exemple la durée d'un plan d'amortissement, les réductions de valeur, les provisions pour risques et charges, les engagements de garanties, litiges importants, etc. (voir annexe 5). Ne sont pas visées par cette recommandation, les données prévisionnelles en ce compris les informations relatives aux perspectives d'avenir à soumettre au conseil d'entreprises.

L'objectif du reviseur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les estimations comptables sont raisonnables et si l'information est correctement donnée. Il doit déterminer si les règles d'évaluation sont suffisamment précises s'il existe une procédure d'approbation et une documentation justifiant les calculs de l'approbation.

Si l'incertitude ou l'absence de données objectives empêchent une estimation raisonnable, le reviseur envisagera la nécessité de signaler dans son rapport l'impossibilité d'émettre une opinion à cet égard. Le cas échéant, il devra en faire mention dans son rapport.

4.4. Contrôle des informations figurant dans l'annexe

Le droit des sociétés impose aux commissaires-reviseurs de mentionner dans son rapport si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, et des résultats de l'entreprise, et de déclarer si les justifications données dans l'annexe sont adéquates. Les paragraphes 3.3.2., 3.3.3. et 3.4.5. des normes générales de révision insistent sur la vérification du caractère adéquat des informations annexes. L'objet de la recommandation est de développer les diligences normales pour le contrôle des informations figurant dans l'annexe (voir annexe 6).

Le commissaire-reviseur doit s'assurer que l'annexe comprend toutes les informations requises par les dispositions légales. A cette fin, il doit réconcilier les données chiffrées de l'annexe avec la comptabilité, lorsqu'elles en sont issues et avec les autres éléments des comptes annuels.

La recommandation insiste en particulier sur la vérification de certaines données de l'annexe et notamment des informations relatives aux règles d'évaluation; le reviseur doit s'assurer que ces règles sont suffisamment détaillées pour éviter que les collaborateurs de l'entreprise n'en fassent une application subjective; il doit vérifier la justification de toutes modifications des règles d'évaluation et de toutes dérogations à ces règles prévues par la réglementation comptable, ainsi que le caractère approprié du résumé inséré dans l'annexe.

Il est recommandé aux reviseurs de veiller à ce que la société fournisse une information pertinente relative aux risques découlant de litiges en cours, selon le cas dans le bilan et/ou dans l'annexe; le contrôle des informations annexes comporte nécessairement la vérification des droits et engagements qui ne figurent pas dans le bilan.

L'attention du reviseur est particulièrement attirée sur les tableaux de l'annexe relatifs aux relations avec les parties liées, c'est-à-dire les administrateurs et gérants, les entreprises liées et les autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation.

5. DEMISSION DU COMMISSAIRE-REVISEUR

Un confrère a interrogé le Conseil pour savoir dans quelle mesure le commissaire-reviseur en fonction doit démissionner lorsqu'un proche parent ou allié devient administrateur dans une société qu'il contrôle. En l'hypothèse, il n'est pas contesté que l'incompatibilité existe; la question porte sur le moment de la démission. Sur avis de la Commission des questions éthiques, le Conseil a émis l'avis suivant:

Selon l'article 64^{quinquies}, dernier alinéa des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, «le commissaire ne peut, sauf motifs personnels graves, démissionner de ses fonctions en cours de mandat que lors d'une

assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission».

L'interdiction déontologique d'accepter ou de poursuivre une mission lorsque l'indépendance du réviseur n'est plus garantie, doit être considérée comme un motif personnel grave en manière telle que le commissaire-réviseur en cause devra présenter sa démission sans délai, indépendamment de la tenue d'une assemblée générale.

Le fait que ses travaux de contrôle aient été presque terminés ne peut avoir aucune conséquence sur la nécessité de poursuivre les fonctions de commissaire-réviseur. Le réviseur doit pouvoir garantir qu'il agit à tout moment d'une façon totalement indépendante. Ceci ne porte pas préjudice à la possibilité pour son successeur de s'appuyer sur les travaux de son confrère. En effet, jusqu'au moment où le commissaire s'est trouvé dans des circonstances d'incompatibilité déontologique, ses travaux de contrôle peuvent être considérés comme exercés conformément aux normes déontologiques.

La solution proposée de constituer un collège jusqu'à la plus prochaine assemblée générale dans le but de confirmer la validité des travaux déjà accomplis ne peut être acceptée. En effet, le réviseur d'entreprises ne peut délivrer un rapport ou émettre une opinion dans la mesure où son impartialité n'est plus garantie. Même s'il existe un collège, les règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice de la mission révisoriale doivent être réunies dans le chef de chacun des membres du collège co-signataires du rapport.

6. DEPOT DES COMPTES ANNUELS A LA BANQUE NATIONALE DE BELGIQUE

Plusieurs confrères ont signalé au Conseil que des sociétés dont ils sont les commissaires-réviseurs avaient déposé des comptes annuels en omettant le dépôt du rapport du commissaire-réviseur qui doit les accompagner conformément à l'article 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les confrères s'inquiétaient de leur responsabilité dans une telle hypothèse.

En vue de répondre à ces questions, le Conseil a demandé à la Commission des Normes de Révision de préparer une recommandation spécifique sur les formalités légales d'approbation et de publicité des comptes annuels, ainsi que sur la responsabilité du commissaire-reviseur en cette matière.

Par ailleurs, le Conseil a interrogé la Centrale des Bilans afin de savoir dans quelle mesure un contrôle logique pourrait être opéré entre la mention du nom d'un commissaire-reviseur sur la première page des comptes annuels et le fait qu'aucun rapport de révision ne soit joint au document déposé.

Selon la réponse reçue de la Centrale des Bilans, celle-ci ne disposerait pas pour l'instant de la compétence pour refuser le dépôt de comptes annuels du fait que le rapport du commissaire-reviseur n'y est pas joint. En effet, la Centrale des Bilans ne peut refuser le dépôt que sur la base de l'article 11 § 2, alinéa 2 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 relatif à la publicité des actes et documents des sociétés et entreprises.

Le Conseil regrette cette situation, d'autant plus que l'article 256 § 1er du Code des droits d'enregistrements d'hypothèques et de greffes prévoit qu'une amende administrative peut être imposée aux entreprises en cas de non dépôt ou de dépôt tardif à la Banque Nationale de Belgique d'un document qui doit y être déposé en exécution de dispositions légales ou réglementaires dans les formes prévues à l'article 10 ou à l'article 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, ce qui englobe évidemment l'article 80, 5° concernant le rapport des commissaires prévu à l'article 78, 4° de la loi.

L'absence de dépôt ne peut être reprochée au commissaire-reviseur puisque celui-ci n'est pas organe de la société et, à défaut d'en avoir reçu la mission par écrit des dirigeants de la société, il ne peut effectuer aucun dépôt de documents à la Banque Nationale de Belgique. Le Conseil a cependant saisi le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable d'une demande d'avis portant sur l'opportunité d'autoriser le commissaire-reviseur à effectuer lui-même le dépôt de son rapport dans certaines circonstances où l'information des tiers le requiert.

7. SANCTION DU DEFAUT DE DESIGNATION D'UN COMMISSAIRE-REVISEUR

Certains membres ont demandé au Conseil s'il ne serait pas opportun de suggérer le renforcement des sanctions prévues lorsqu'une société s'abstient de désigner un commissaire-reviseur.

Au cours des travaux préparatoires de la loi du 13 avril 1995 qui a notamment introduit un article 64 § 3 dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, un sénateur a estimé que le contrôle des sociétés tenues de désigner un commissaire-reviseur et qui s'abstiennent de le faire, sans encourir la moindre sanction, devrait être renforcé (Doc. Parl. Sénat 1086-2 (1993-1994), p. 175).

A l'heure actuelle, une sanction civile existe à l'encontre des membres du conseil d'administration qui omettent de proposer à l'assemblée générale la désignation d'un commissaire-reviseur lorsque ceci est requis en application de l'article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Toutefois, il n'existe aucune sanction civile, ni pénale lorsque l'assemblée générale décide de ne pas pourvoir la fonction nonobstant la proposition qui lui est faite par les administrateurs. L'article 64 susvisé prévoit seulement que 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 soit pourvu régulièrement à sa nomination par l'assemblée générale.

Le Conseil de l'Institut estime que la mise en œuvre de cette disposition pose des difficultés évidentes. D'une part, il convient de déterminer dans quelle mesure l'organisation professionnelle peut être considérée comme une personne intéressée, compétente pour mettre la disposition légale en œuvre. Ensuite, il faudrait que l'Institut soit en mesure de déterminer quelles sont les sociétés concernées; malheureusement, leur identification au moyen du compact disk édité par la BNB n'est pas possible actuellement.

Le Conseil estime qu'il est nécessaire de renforcer les sanctions civiles et pénales lorsqu'une entreprise qui y est tenue, reste en défaut de désigner un commissaire-reviseur. En particulier, l'article 190*bis* § 1er, 5° devrait prévoir que le Tribunal de Commerce peut prononcer à la requête de tout

intéressé la nullité de la décision de l'assemblée générale qui approuve les comptes annuels lorsque la décision prise l'a été en absence du rapport du commissaire-reviseur prévu par l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

8. ENTREPRISES EN DIFFICULTES ET LEGISLATION RELATIVE AUX FAILLITES

8.1. Avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable

Le Conseil a pris acte d'une lettre du 9 mars 1995 qui lui était adressée par le Président du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable. Celui-ci constatait qu'en dépit du caractère d'intérêt général du problème et du fait qu'une des tâches essentielles du commissaire-reviseur est de s'assurer que le postulat de la continuité des activités de l'entreprise est justifiée, le reviseur confronté à un éventuel problème de discontinuité ne peut s'appuyer actuellement que sur deux points particuliers des normes générales de révision et sur la circulaire C007/82 du 19 novembre 1982 dont le contenu semble limité par rapport aux normes internationales (Rapport 1982, p. 177). Le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable estimait que des normes spécifiques à la continuité de l'entreprise devraient être émises par l'Institut dans un délai raisonnable.

Le Conseil a accusé réception de cet avis en rappelant que le Forum de novembre 1995 devait se préoccuper plus particulièrement du problème posé par les entreprises en difficultés. Une recommandation plus détaillée devrait ensuite être élaborée pour répondre à la demande exprimée par plusieurs partenaires de la profession et notamment les tribunaux de commerce et le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable. C'est également ce que rappelait le Président de l'Institut dans une lettre circulaire du 18 avril 1995. Celui-ci observait notamment que le rôle du commissaire-reviseur dans une entreprise en difficultés ne se limite pas aux aspects spécifiques à la certification. *«On admettra qu'il adopte une attitude d'extrême prudence face à toute déclaration publique mettant en doute la continuité de l'exploitation. La même réserve ne se justifie pas à l'intérieur de l'entreprise.»*

Notre rôle est aussi d'attirer l'attention des dirigeants sur les risques auxquels l'entreprise est exposée. S'agissant de faits qui posent des problèmes à la continuité, notre vigilance doit être d'autant plus grande.»

Le Président de l'Institut ajoutait: «*Est-il encore utile de rappeler que nous devons veiller au respect formel de certaines procédures du droit des sociétés telles que celles découlant de l'article 103. Ce n'est cependant pas suffisant. Dans les entreprises en difficultés, il arrive souvent que des économies soient réalisées dans les domaines administratifs et comptables. Le commissaire-reviseur doit attirer l'attention des organes d'administration sur la nécessité d'un suivi régulier de la situation financière. Ceci n'est pas possible lorsque des restrictions mettent en péril la qualité des outils de gestion les plus élémentaires.»*

Le Conseil a demandé à la Commission des Normes de Révision de préparer l'élaboration d'une recommandation de révision traitant spécifiquement des problèmes liés à la continuité de l'exploitation en se basant sur les conclusions du Forum du Revisorat de novembre 1995.

8.2. Relations avec les tribunaux de commerce

Dans sa lettre circulaire du 18 avril 1995, le Président de l'Institut émettait certaines réflexions suscitées par ses rencontres avec plusieurs présidents de tribunaux de commerce. Il communiquait aux membres les constatations suivantes:

Lorsque les dirigeants sont invités par les magistrats du tribunal de commerce dans le cadre d'une enquête dite de dépistage, il se font parfois accompagner par le commissaire-reviseur. Il convient d'insister sur l'attitude que l'on est en droit d'attendre du reviseur dans une telle circonstance. Deux éléments sont à souligner: d'une part le reviseur n'est pas délié de son secret professionnel et d'autre part il ne pourrait pas non plus se retrancher derrière ce secret professionnel pour éviter de réagir à des déclarations qu'il sait fausses ou volontairement tendencieuses et dont il serait le témoin.

Le reviseur d'entreprises est assermenté. Ceci accroît sa crédibilité mais nous devons aussi être conscients des obligations qui en découlent. Le reviseur d'entreprises doit conserver à tout moment son attitude objective et impartiale. Il ne peut en aucune façon se faire l'avocat de l'entreprise. De

plus, sa seule présence ne peut aboutir à une approbation implicite d'indications trompeuses.

Le secret professionnel consiste seulement à ne pas révéler des informations qui ont été obtenues sous le sceau de la confiance dans l'exercice des fonctions. Le réviseur ne doit pas fournir l'information lui-même; c'est pourquoi il accompagne le chef d'entreprise et ne peut pas le représenter. Rien ne fait obstacle à ce que le réviseur confirme ou infirme les allégations de chef d'entreprise qu'il accompagne, ni même à ce qu'il fournisse l'information lorsque c'est à la demande de ce dernier.

Le plus souvent, le magistrat consulaire demandera au chef d'entreprise de se munir d'une situation financière récente. Lorsqu'il est invité à accompagner le chef d'entreprise, le commissaire-réviseur devra prendre préalablement connaissance de cet état. En tout hypothèse, il pourra recommander au chef d'entreprise d'emporter en outre le dossier comptable complet du dernier exercice clôturé. Les magistrats insistent particulièrement pour que le commissaire-réviseur qui assiste à de telles entrevues, incite le chef d'entreprise à se munir de la documentation la plus complète, non seulement en ce qui concerne la situation comptable actuelle ou passée, mais aussi à propos des perspectives de redressement.

Le Président de l'Institut conclut que dès l'instant où l'entreprise dans laquelle un réviseur exerce des fonctions de commissaire-réviseur éprouve des difficultés financières, il doit savoir que le mandat requerra des diligences complémentaires dont il n'est pas toujours certain que nous puissions être honorés. Cet argument n'est pas un motif d'excuse. Notre rôle social doit être poursuivi avec rigueur dans le respect de l'intérêt général.

8.3. Projet de loi relatif aux faillites et au concordat

Dans le rapport du Conseil sur l'exercice 1993 le Conseil rapportait que la Commission Juridique de l'Institut avait émis un avis à la demande de Monsieur le Ministre de la Justice à propos de deux projets de loi réformant les lois sur la faillite et sur le concordat judiciaire (Rapport 1993, p. 189). Ces deux projets de loi, votés par la Chambre des Représentants⁽¹⁾

(1) Projet de loi sur les faillites : *Doc. Parl.*, Chambre, 631/14, 1991-1992 (S.E.); Projet de loi relatif à l'accord et au sursis de paiement, *Doc. Parl.*, Chambre, 1046/10, 1993-1994.

n'ont pu être soumis en temps utile au Sénat, en manière telle qu'ils devront à nouveau être examinés par les Chambres au cours de la présente législature.

Du point de vue de la profession, les principales innovations doivent être constatées dans le projet de loi relatif à l'accord et au sursis de paiement, renommés au cours des travaux parlementaires «projet de loi relatif au concordat judiciaire». Selon le projet, il n'est plus nécessaire qu'une société soit en état de cessation de paiement pour qu'elle puisse demander un concordat. Le concordat peut être accordé au débiteur s'il ne peut temporairement acquitter ses dettes ou si la continuité de son entreprise est menacée par des difficultés pouvant conduire à plus ou moins bref délai à une cessation de paiement. Dans une société, la continuité de l'entreprise sera considérée comme compromise si les pertes ont réduit l'actif net à la moitié de la valeur du capital social. L'article 8 du projet ajoute que le concordat ne peut être accordé que si le passif de l'entreprise peut être assaini et si son redressement économique semble possible. La rentabilité prévisionnelle doit en démontrer la capacité de redressement financier.

Le Conseil considère que l'abandon du critère de la cessation de paiement pour l'octroi du concordat judiciaire est une mesure utile. En effet, le redressement d'une entreprise qui a cessé ses paiements est le plus souvent compromis. Comme le soulignait la Commission Juridique dans son avis précité, la référence à des notions de perte du capital social n'est certes pas le meilleur critère.

Le projet de loi relatif au concordat judiciaire instaure également une procédure nouvelle de surveillance de l'exécution des mesures concordataires. Une fonction nouvelle de commissaire de sursis est créée. L'article 19 du projet ne détermine pas quelle catégorie professionnelle peut exercer les fonctions de commissaire du sursis. Il prévoit cependant que l'intéressé devra être tenu par un code de déontologie et que sa responsabilité professionnelle devra être assurée. Dans une entrevue avec le Ministre de la justice, le Président de l'Institut a souligné que les réviseurs d'entreprises sont disponibles pour l'exécution de telles missions judiciaires. Sur demande du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable, l'article 5 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations de réviseurs d'entreprises avait été complété pour permettre aux réviseurs d'entreprises d'exercer toute fonction, mandat ou mission qui lui sont

confiés par l'autorité judiciaire, en ce compris la mission de curateur. En l'espèce, sous réserve des règles d'indépendance on peut conclure a fortiori à la compatibilité de la mission de commissaire du sursis avec l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises.

V. MISSIONS DE REVISION DANS CERTAINS SECTEURS

- 
1. Etablissements de crédit
 2. Contrôle des entreprises d'investissement
 3. Comptabilité des partis politiques
 4. Contrôle des régies communales autonomes
 5. Memorandum relatif au contrôle des sociétés de logement de la région Bruxelloise
 6. Mutualités et unions nationales de mutualités
 7. Secteur des soins de santé
 - 7.1. Contrôle des institutions hospitalières
 - 7.2. Gestion des hôpitaux psychiatriques de la Région Wallonne
 - 7.3. Agence Wallonne pour l'intégration de personnes handicapées
 8. Contrôle des quantités d'emballages recyclés

1. ETABLISSEMENTS DE CREDIT

Activités des Reviseurs agréés par la Commission Bancaire et Financière

C'est dans les premiers mois de 1996 que se terminera la période transitoire durant laquelle était organisé le passage du régime suivant lequel deux commissaires distincts, nommés par des voies différentes assuraient le contrôle externe des établissements de crédit au régime en vigueur depuis 1993 et suivant lequel la double mission de commissaire-reviseur et de réviseur agréé est confiée au(x) même(s) titulaire(s). Il convient de dire que ce passage s'est fait graduellement en fonction des échéances des mandats et que nous pouvons croire que les cassures éventuelles ont pu, grâce à l'organisation de cette période transitoire, être réduites au maximum.

Au cours de l'année 1995, les représentants des reviseurs agréés ont collaboré avec les services de la Commission Bancaire et Financière à l'examen de divers problèmes d'ordre technique et plus particulièrement à ceux liés à l'application des règles d'évaluation aux produits dérivés. Le problème soulevé par la prise en compte des résultats autonomes sur contrats internes asymétriques a fait l'objet d'examens particuliers et une proposition de réglementation en la matière est actuellement arrivée au stade de la consultation auprès de l'Association Belge des Banques.

Une commission permanente réunissant des représentants des reviseurs agréés et des services de contrôle prudentiel et de l'inspection de la Commission Bancaire et Financière a été mise en place dans la perspective d'harmoniser les conceptions et impératifs des deux organes de contrôle externe des établissements de crédit.

Les mouvements de rapprochement qui se profilent dans le monde bancaire belge seront suivis avec grand intérêt par la profession au plan des techniques d'appréhension des contrôles externes et d'adéquation des moyens à mettre en œuvre pour assumer le contrôle externe des établissements aux dimensions nouvelles.

Le «home control» entre progressivement en place mais force est de constater que certains pays européens éprouvent encore quelques difficultés à rendre ce changement totalement harmonieux.

Le Guide de Révision des Etablissements de crédit, édité en octobre 1994 a été largement diffusé au cours de l'année 1995. Les reviseurs agréés veilleront aux cours des prochains mois à actualiser et à approfondir certains chapitres afin que l'ouvrage demeure un instrument de travail performant.

2. CONTROLE DES ENTREPRISES D'INVESTISSEMENT

La loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, aux statuts des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placements (Moniteur Belge du 3 juin 1995) transpose en droit belge la directive européenne concernant les services d'investissement. Cette réforme modifie et complète la loi du 4 décembre 1990 relative aux marchés financiers.

Depuis la loi du 4 décembre 1990 précitée, toute société de bourse, quelle que soit sa taille ou sa forme, est tenue de désigner un commissaire-reviseur. L'article 55 de la loi octroie un rôle particulier aux commissaires-reviseurs dans le cadre du contrôle prudentiel. Le Conseil a commenté l'exercice de cette mission dans les sociétés de bourse, dans son rapport 1991, (page 83). L'annexe n° 5 du même rapport reproduisait une note technique sur le contrôle revisoral dans les sociétés de bourse.

Au vu de l'expérience au cours des quatre dernières années, le législateur a estimé nécessaire de revoir le mécanisme de contrôle des sociétés de bourse et de l'aligner sur le régime des établissements de crédit.

Aux termes de l'article 47 de la loi du 6 avril 1995, les entreprises d'investissement de droit belge qui entendent exercer leur activité en Belgique sont tenues, avant de commencer leurs opérations, d'obtenir auprès de la Commission Bancaire et Financière l'un des trois agréments suivants:

- l'agrément en qualité de société de bourse;
- l'agrément en qualité de société de gestion de fortune;
- l'agrément en qualité de société de courtage en instruments financiers.

L'article 96 de la loi dispose:

«Les fonctions des commissaires-reviseurs prévues par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne peuvent être confiées dans les entreprises d'investissement de droit belge, qu'à un ou plusieurs reviseurs ou à une ou plusieurs sociétés de reviseurs agréées par la Commission Bancaire et Financière conformément à l'article 52 de la loi du 22 mars 1993, relative au statut et au contrôle des établissements de crédit.»

Dans les entreprises d'investissement qui ne sont pas tenues par lesdites lois coordonnées d'avoir des commissaires-reviseurs, l'assemblée générale des associés nomme un ou plusieurs reviseurs ou une ou plusieurs sociétés de reviseurs agréées comme prévu à l'alinéa premier «...».

Les commissaires-reviseurs agréés désignés conformément au présent article certifient, le cas échéant, les comptes annuels consolidés de l'entreprise d'investissement.»

A partir de 1999, le contrôle sera confié à des commissaires-reviseurs agréés qui cumuleront les fonctions de commissaire-reviseur et de reviseur agréé. Les mandats en cours pourront être poursuivis jusqu'à leur terme. Conformément à l'article 96 de la loi, c'est à la Commission Bancaire et Financière qu'il appartiendra de statuer sur l'agrément des reviseurs.

Dès avant le vote de la loi, le Président de l'Institut a demandé au Président de la Commission Bancaire et Financière qu'il soit tenu compte de la situation particulière des confrères qui exercent des fonctions actuellement dans les sociétés de bourse. Sans doute, l'introduction dans la loi d'une période transitoire relativement longue devrait-elle permettre de résoudre les cas particuliers. Dans la mesure où le législateur n'envisage plus que des agréments soient délivrés pour le seul contrôle des sociétés de bourse, le Conseil demandera à la Commission Bancaire et Financière de procéder avant l'expiration de la période transitoire à de nouveaux agréments pour le contrôle des établissements relevant de sa compétence.

En ce qui concerne l'objet de la mission, l'article 101 de la loi organise la collaboration des commissaires-reviseurs agréés au contrôle prudentiel selon le modèle de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit. Selon cette disposition, les commissaires-reviseurs:

- « 1° ils s'assurent que les entreprises d'investissement ont adopté les mesures adéquates d'organisation administrative et comptable et de contrôle interne en vue du respect des lois, arrêtés et règlements relatifs au statut légal des entreprises d'investissement;*
- 2° ils confirment, à l'égard de la Caisse d'intervention des sociétés de bourse que les états périodiques qui lui sont transmis par les entreprises d'investissement à la fin du premier semestre social et à la fin de l'exercice social, sont complets, corrects et établis selon les règles qui s'y appliquent;*
- 3° ils font à la Caisse d'intervention des sociétés de bourse des rapports périodiques ou, à sa demande, des rapports spéciaux portant sur l'organisation, les activités et la structure financière de l'entreprise d'investissement;*
- 4° ils font d'initiative rapport à la Caisse d'intervention des sociétés de bourse dès qu'ils constatent:*
 - a) des décisions, des faits ou des évolutions qui influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'entreprise d'investissement sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou de son contrôle interne;*
 - b) des décisions ou des faits qui peuvent constituer des violations des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, des statuts, du présent livre et des arrêtés et règlements pris pour son exécution. »*

3. COMPTABILITE DES PARTIS POLITIQUES

Dans son rapport sur l'exercice 1994, le Conseil a exposé les conséquences de la loi du 19 mai 1994 modifiant la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques (page 115). Un nouveau schéma de rapport financier a été établi en application de la réglementation nouvelle. Le Moniteur Belge du 9 février 1995 publie la nouvelle annexe au Règlement d'ordre intérieur de la Commission de contrôle des dépenses électorales et de la comptabilité des partis politiques, comprenant le schéma de rapport financier.

L'annexe au règlement d'ordre intérieur précité précise la portée des observations du reviseur en lui demandant de conclure de la façon suivante (Moniteur Belge, p. 2984):

«Eu égard aux objectifs spécifiques du présent rapport financier défini en concertation avec la Commission de contrôle, nous sommes en mesure de confirmer que:

- les comptes annuels ont été établis selon le schéma arrêté par la Commission de contrôle; ils découlent sans addition ni omission de la comptabilité des associations identifiées au point 2. ci-dessus;*
- le plan comptable utilisé est conforme à celui arrêté par la Commission de contrôle;*
- les écritures comptables s'appuient sur des pièces justificatives datées et portant un indice de référence à celles-ci.»*

4. CONTROLE DES REGIES COMMUNALES AUTONOMES

Le Conseil a pris connaissance de la loi du 28 mars 1995 (Moniteur Belge 08.04.1995) modifiant la nouvelle loi communale. Celle-ci confie le contrôle de la situation financière et des comptes annuels des régies communales autonomes à un collège de trois commissaires désignés par le conseil communal. Ce collège doit comprendre au moins un commissaire qui a la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

A l'exception du (ou des) reviseur(s) d'entreprises, le (ou les) commissaire(s) doivent être désignés parmi les membres du conseil communal qui ne font pas partie du conseil d'administration de la régie communale autonome.

L'arrêté royal du 10 avril 1995 (Moniteur Belge 13 mai 1995) définit les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée d'une personnalité juridique.

L'organisation du contrôle des régies est similaire à celle des intercommunales. On rappellera que malheureusement la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales n'avait pas tenu compte de la réforme du revisorat qui évoluait parallèlement sur le plan législatif. Ceci implique le maintien du régime antérieur à 1985 par lequel un collège de commissaires réunissait du professionnel et plusieurs mandataires politiques (Rapport 1987, p. 101).

Pour ce qui concerne les sociétés intercommunales, le législateur est intervenu postérieurement pour imposer au commissaire-reviseur le dépôt d'un rapport de révision distinct. Cette règle figure dans l'article 17*bis* de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. Elle s'applique également aux régies communales.

5. MEMORANDUM RELATIF AU CONTROLE DES SOCIÉTÉS DE LOGEMENT DE LA RÉGION BRUXELLOISE

Une ordonnance du 9 septembre 1993 de l'exécutif de la région Bruxelloise (M.B. du 25 décembre 1993) prévoit que chaque société immobilière de service public désigne un reviseur d'entreprises qui accomplit auprès de la société immobilière de service public, sa mission telle qu'elle est définie par les lois sur les sociétés commerciales et les statuts sociaux. L'ordonnance stipule en outre que l'Exécutif, la Société du Logement de la Région Bruxelloise ou les sociétés immobilières des services publics peuvent charger le reviseur de missions supplémentaires; dans ce cas, le coût de ces missions complémentaires est supporté par l'organisme qui en a fait la demande (article 25 § 1 et 2).

A la demande des confrères qui exercent une mission dans les sociétés susvisées, le Conseil a étudié l'exécution de la mission du commissaire-reviseur dans les sociétés immobilières de services publics de la région de Bruxelles Capitale. Il a chargé une commission de préparer une note technique sur l'exécution de cette mission. Après que cette note technique ait été discutée avec les responsables de la société du logement de la région Bruxelloise et communiquée au ministre compétent, le Conseil a donné son aval à cette note technique et l'a diffusée auprès des confrères concernés. De larges extraits sont publiés en annexe 8 de ce rapport.

I

La note technique étudie successivement l'objet de la mission telle qu'elle découle des textes précités, les règles spécifiques applicables aux sociétés immobilières de services publics de la région de Bruxelles Capitale; les aspects spécifiques de la révision des sociétés de logement et les prestations effectuées pour compte de la société du logement de la région de Bruxelles Capitale.

Il convient d'attirer en particulier l'attention sur le chapitre concernant les aspects spécifiques de la révision dans la mesure où cette section revêt un intérêt général pour toute société du même secteur. La note étudie en particulier les risques inhérents aux sociétés de logement, les modalités de l'évaluation du contrôle interne en détaillant plus spécifiquement les éléments caractéristiques du cycle des revenus et du cycle des achats.

Dans le dernier chapitre, concernant les prestations effectuées pour le compte de la société du logement de la région Bruxelles Capitale, la note étudie le rapport à effectuer par le commissaire-reviseur en ce qui concerne les tableaux de bord relatifs à la composition du patrimoine immobilier, aux locataires, au résultat et à la situation financière de chaque société de logement. Les informations relatives aux locataires, du point de vue de leurs revenus, de leur rotation, des demandes prioritaires, des logements inoccupés, des calculs de charges locatives, etc. ne relèvent pas du système comptable et sont liées à la fonction de délégué social prévu par la loi; elles ne font dès lors pas partie de la certification qui peut être demandée aux réviseurs d'entreprises. En ce qui concerne la vérification du patrimoine immobilier, il est recommandé de limiter les travaux de vérification à un examen de la tenue d'une documentation systématique à jour et soignée de la documentation et à la vérification par sondage de la conformité entre cette documentation et le tableau de bord. Les autres informations du

tableau de bord découlent du système comptable et le reviseur pourra effectuer le contrôle de ces informations afin de s'assurer de leur conformité aux documents comptables et aux comptes annuels.

6. MUTUALITES ET UNIONS NATIONALES DE MUTUALITES

Au cours de l'exercice, le Conseil a pris acte de la circulaire OC95/8/GG du 4 décembre 1995 de l'Office de Contrôle des Mutualités contenant les instructions générales relatives aux comptes annuels des organismes mutualistes, en ce qui concerne l'assurance libre et complémentaire et les frais d'administration. Le Conseil se réjouit que des règles générales aient pu être adoptées par l'Office de Contrôle des Mutualités en la matière. Il espère que des mesures similaires pourront être prochainement prises en matière d'assurance obligatoire.

En ce qui concerne l'assurance libre et complémentaire, le Conseil constate avec satisfaction que le régime des organismes mutualistes se rapproche du régime en vigueur pour les sociétés d'assurances. En particulier, le paragraphe 20 de la circulaire confirme le principe de la comptabilité d'exercice et impose la constitution de provisions pour couvrir le montant des prestations relatives aux soins de santé, prestées au cours de l'exercice écoulé ou d'exercices antérieurs et qui n'ont pas encore été payés ou actés en tant que dette.

En ce qui concerne les rapports à établir en matière d'assurance obligatoire, à la demande de la Commission Mutualités de l'Institut, le Conseil a rappelé sa position telle qu'exprimée dans la circulaire du 25 septembre 1992 (Rapport Annuel 1992, p. 257). Sur le plan des principes, le Conseil considère qu'il n'existe pas de justifications techniques acceptables au maintien d'une simple comptabilité de caisse dans le régime d'assurance obligatoire. Sur le modèle de la nouvelle comptabilité communale, il faut espérer que dans l'ensemble des pouvoirs publics, un choix rapide puisse être fait en faveur d'un système de comptabilité d'exercice, car seul celui-ci revêtira l'objectivité minimale nécessaire à une bonne gestion budgétaire.

Le Conseil reconnaît cependant que les confrères sont confrontés à une situation particulière. Il appartient en premier lieu à l'Office de Contrôle des Mutualités de trancher le débat. Il serait difficilement envisageable de reporter individuellement sur les confrères concernés la responsabilité relative à un problème que le pouvoir exécutif n'a pas pu résoudre, alors que le Parlement lui en a expressément donné les moyens.

Dans ce contexte, le Conseil rappelle que le reviseur devrait dans son rapport faire une réserve sur l'application de l'article 35 de la loi et mentionner clairement que son attestation est donnée dans le contexte d'une comptabilité de caisse. A cet égard, il est cependant possible d'attester que les états financiers reflètent fidèlement les opérations constatées par la comptabilité de caisse. L'Institut a suggéré que la conclusion du rapport relatif à l'assurance obligatoire pourrait être libellée comme suit:

A la demande du Conseil, la Commission Mutualités a également organisé une réunion à laquelle étaient conviés tous les membres exerçant des fonctions dans ce secteur en vue de discuter du rapport spécial à rédiger par le commissaire agréé en application de l'article 57 de la loi du 6 août 1990. Les activités de la Commission Mutualités sont plus amplement exposées dans la seconde partie du présent rapport.

7. SECTEUR DES SOINS DE SANTE

7.1. Contrôle des institutions hospitalières

Le Conseil a soumis au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable un avant-projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux en 1993 (Rapport Annuel 1993, p. 107). Suite aux commentaires du Conseil Supérieur, il a été décidé de modifier son projet initial. Un nouveau projet fut soumis au Conseil Supérieur sur lequel ce dernier a remis un avis en septembre 1995.

Parce qu'il ne peut être considéré que comme une note technique, le guide de revision n'est plus cité dans la recommandation. Par contre, le texte aborde de manière plus détaillée le problème de la perception centrale.

Le Conseil Supérieur émettait certaines objections sur les relations entre le pouvoir d'investigation du reviseur et le secret médical. En vue d'éviter ce reproche, certains amendements ont été apportés au projet de recommandation.

Par ailleurs, le Conseil Supérieur s'interrogeait sur l'utilité d'une recommandation spécifique compte tenu du renvoi systématique aux normes générales de revision. Le Conseil a cependant estimé, au vu de son expérience dans le secteur, qu'il était important d'attirer l'attention des confrères sur les spécificités du contrôle des hôpitaux par l'approbation de cette recommandation ainsi modifiée. Le texte est joint en annexe au présent rapport.

7.2. Gestion des hôpitaux psychiatriques de la Région Wallonne

Le décret du 6 avril 1995 relatif à la gestion des hôpitaux psychiatriques de la région Wallonne prévoit l'agrément de plusieurs centres hospitaliers psychiatriques et fixe les obligations de ces établissements en matière de budget, de comptes et de contrôle.

L'article 19 du décret dispose que *«le Gouvernement détermine les modalités du contrôle à effectuer par les reviseurs d'entreprises, membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises qu'il désigne. Les dépenses résultant du contrôle des opérations non couvertes par le prix de la journée d'hospitalisation sont à charge de la région»*.

7.3. Agence Wallonne pour l'intégration de personnes handicapées

Le décret du 6 avril 1995 du Conseil régional Wallon, relatif à l'intégration des personnes handicapées crée une Agence Wallonne pour l'intégration des personnes handicapées (Moniteur 25 mai 1995). L'article 48 du décret prévoit que le Gouvernement désigne un ou plusieurs reviseurs auprès de l'Agence. Ils sont choisis parmi les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

«Les reviseurs adressent au Gouvernement et au comité de gestion un rapport sur la situation active et passive ainsi que les résultats de l'exploitation, au moins une

fois l'an, à l'occasion de la confection du bilan et du compte de pertes et profits ou de comptes annuels.

Ils signalent au Gouvernement et au Comité de gestion sans délai, toute négligence, toute irrégularité et en général toute situation susceptible de compromettre la solvabilité de l'Agence et ses liquidités. Les dépenses découlant du contrôle de leurs activités sont à charge de l'Agence.»

8. CONTROLE DES QUANTITES D'EMBALLAGES RECYCLES

Suite à un contact avec l'organisation «Fost-Plus» qui se chargera en Belgique du recyclage et de la récupération des emballages, le Conseil a demandé à la Commission «Audit et environnement» d'étudier une note technique relative au contrôle sur les contributions au «Point Vert» (voir annexe 9).

Les procédures de «Fost Plus» sont comparables aux procédures appliquées par une organisation similaire en Allemagne. Les propositions se baseront dès lors sur ce précédent. La Commission audit et environnement a soumis la note technique au Conseil, lors de sa réunion du 6 octobre 1995. Elle doit servir de guide aux réviseurs d'entreprises qui seraient invités à attester la déclaration susmentionnée. La procédure entre en vigueur dès le 1er janvier 1995. Dès lors, les premières attestations devront être préparées sur base de la situation au 31 décembre 1995 et être remises au plus tard à Fost Plus pour le 30 juin 1996.

Selon l'accord avec l'organisation «Fost Plus», tous les réviseurs d'entreprises peuvent délivrer des attestations dans le cadre des contrats avec cette organisation et aucun agrément spécial n'est requis. Les réviseurs qui rédigent un rapport spécial faisant état du contrôle des fiches descriptives individuelles des emballages et de la déclaration définitive des quantités d'emballages mises sur le marché, mentionnée dans l'annexe à la facture définitive, doivent se référer à la note technique qu'ils s'engagent contractuellement à respecter.

II

2^{ème} partie

FONCTIONNEMENT
DES INSTITUTIONS

I. ORGANES LEGAUX

A. Assemblées générales

1. Assemblée générale ordinaire des membres
2. Assemblée générale ordinaire des stagiaires

B. Le Conseil et le Comité Exécutif

1. Travaux du Conseil et du Comité Exécutif
2. Relations avec le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable
3. Accès à la profession des personnes physiques
4. Tableau des membres
5. Liste des réviseurs d'entreprises honoraires
6. Questions éthiques

C. Commission de Surveillance

1. Sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession
2. Sous-commission contrôle confraternel

D. Discipline

1. Composition de la Commission de Discipline et de la Commission d'Appel
2. Dossiers disciplinaires

E. Commission du stage

1. Approbation de conventions de stage
2. Réduction et prolongation du stage
3. Contrôle des journaux de stage
4. Modifications en cours de stage
5. Délivrance de certificats de fin de stage
6. Examen d'admission au stage
7. Statistiques
8. Hommages
9. Cas particuliers – Jurisprudence
10. Formation des stagiaires
11. Association des stagiaires

F. Examen d'aptitude

A. ASSEMBLEES GENERALES



1. ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE DES MEMBRES

Assemblée générale du 22 avril 1995

L'assemblée générale ordinaire des membres s'est tenue, conformément à l'article 9 du nouveau règlement d'ordre intérieur, le samedi 22 avril 1995 à Bruxelles. 356 membres personnes physiques et 83 membres sociétés ont assisté à la réunion. Par ailleurs, 373 membres avaient donné procuration.

L'assemblée observe une minute de silence à la mémoire des réviseurs honoraires décédés au cours de l'année 1994: Eric DE KEULENAER et Henri FROMENT.

Le Président annonce qu'en cours d'exercice, le Conseil a accordé à trois confrères le droit de porter le titre honoraire de leur fonction, il s'agit de MM. Georges JACOBS, Jules ROCHETTE et Jacques SERON.

Il rend également hommage à deux membres qui sont inscrits depuis 25 ans au tableau, MM. Eddy BERTELS et Joseph DELFORGE.

Le Président présente ensuite le rapport du Conseil de l'Institut sur l'année 1994 en deux parties en évoquant d'abord les nouvelles législations qui modifient le cadre institutionnel et ensuite l'activité proprement dite de l'Institut et de ses organes.

Après son introduction, le Président passe la parole au Secrétaire-trésorier, M. L. JOOS, qui présente et commente les comptes de l'exercice 1994 ainsi que le budget 1995.

L'assemblée approuve à l'unanimité les comptes relatifs à l'exercice 1994. Elle vote à l'unanimité la décharge aux membres du Conseil et aux commissaires, MM. Jacques BASTOGNE et Herman VAN IMPE. L'assemblée approuve également le projet de budget pour 1995.

Ensuite, l'assemblée générale a entendu un message de Monsieur Koen GEENS, Président du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise

Comptable. L'orateur insistait sur le fait que le contrôle révisoral requiert une spécialisation et invitait l'assemblée à se prononcer des problèmes qui en découlent, à la lumière des rapprochements avec la profession d'expert comptable. Par ailleurs, il estime également que l'Institut devrait affiner sa stratégie de communication en matière de contrôle des fraudes et irrégularités. Après cet exposé, un échange de vues s'est instauré avec l'assemblée.

Conformément à l'article 12 du règlement d'ordre intérieur, l'assemblée procède à l'élection du Président et du Vice-Président, de quatre membres néerlandophones du Conseil, de quatre membres francophones du Conseil, d'un membre de la Chambre néerlandophone de la Commission d'Appel et de deux commissaires.

Ont été élus:

- Monsieur Paul P. BEHETS (N) comme Président;
- Monsieur Jean-François CATS (F) comme Vice-Président;
- Messieurs Freddy CALUWAERTS, Lucien H. JOOS, Herman VAN IMPE et Hugo VAN PASSEL comme membres du Conseil néerlandophones;
- Messieurs Pierre ANCIAUX, Paul COMHAIRE, André KILESE et Francis WILMET comme membres du Conseil francophones;
- Monsieur Ludo CARIS comme membre néerlandophone de la Commission d'Appel;
- Messieurs Xavier DOYEN et Olivier SATIN comme commissaires.

Enfin, le Président sortant, Monsieur Raymond ECKHOUT devait inviter son successeur, le confrère Paul P. BEHETS à prendre la parole.

Dans sa communication à l'assemblée, le Président BEHETS plaidait pour une continuité dans l'action du Conseil au cours des années futures en matière de développement de la doctrine professionnelle et de garantie du niveau de qualité.

2. ASSEMBLEE GENERALE DES STAGIAIRES

C'est également le 22 avril 1995 que s'est tenue l'assemblée de l'association des stagiaires. Le Vice-Président, Monsieur Paul P. BEHETS, a assisté à la réunion. Le Président de l'association, Monsieur Philippe THIEREN fait rapport sur les activités au cours de l'exercice écoulé.

Ont été élus comme membres du Comité exécutif:

- pour le rôle néerlandophone: Messieurs Christian BIELEN, Jan DEGRYSE et Patrick VAN IMPE.
- pour le rôle francophone: Madame Alodie CUVELIER, Messieurs Philippe BURTONBOY et Michel LECOQ.



II

B. LE CONSEIL ET LE COMITE EXECUTIF



1. TRAVAUX DU CONSEIL ET DU COMITE EXECUTIF

Au cours de l'exercice 1995, le Conseil s'est réuni onze fois en réunion ordinaire et trois fois en réunion extraordinaire.

Le Comité Exécutif a tenu onze réunions au cours de l'exercice écoulé.

II

2. RELATIONS AVEC LE CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE

Au cours de l'exercice, le Conseil a pris connaissance des avis qui ont été émis par le Conseil Supérieur du Revisorat à propos des thèmes suivants:

- Rôle du reviseur dans les entreprises en difficultés;
- Modification de l'AR du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables;
- Projets de recommandation relative aux éléments probants externes et à l'examen analytique;
- Projet de recommandation relative au contrôle des hôpitaux;
- Professions avec les titulaires desquelles un reviseur d'entreprises peut constituer une association de moyens;
- Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales;
- Projet de recommandation sur le contrôle des estimations comptables et des informations figurant dans l'annexe;
- Avis sur l'évolution des professions comptables.

Par ailleurs, le Conseil a adressé des demandes au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise comptable en ce qui concerne les sujets suivants:

- Report de l'exception relative à l'accès au stage de reviseur d'entreprises par des gradués;
- Projet de recommandation «Contrôle des formalités d'arrêté; d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés»;
- Projet de recommandation «Utilisation des travaux d'un expert»;
- Entrée en vigueur de l'article 64 § 3 des lois coordonnées sur les sociétés;
- Sanction pour défaut de désignation d'un commissaire-reviseur.

3. ACCÈS A LA PROFESSION DES PERSONNES PHYSIQUES

Admission à l'examen de fin de stage

Sur proposition de la Commission du Stage, le Conseil a admis 100 candidats à l'examen de fin de stage. 42 d'entre eux n'ont pas réussi mais seront admis à une épreuve ultérieure.

Admission au serment

En 1995, 58 candidats ont terminé leur stage et ont participé avec succès à l'examen d'aptitude. Le Conseil a admis ces candidats au serment.

4. TABLEAU DES MEMBRES

Décès

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès des confrères Eugénie BOYENS, Serge CLAES, William LANDSVREUGD, Willy VERDEGEM et André WATTEYNE. Au nom de la profession, il a transmis aux membres de la famille ses plus vives condoléances.

Démissions

En 1995, les confrères Marcel BROUCKAERT, Marcel TINNEMANS, Maria VAN DENDEREN et Hugo WAETERLOOS, ont présenté leur démission après

une longue carrière de reviseur. Le Conseil a accepté leur démission en leur souhaitant un repos bien mérité.

Le Conseil souhaite, ici, rendre hommage au confrère Marcel TINNEMANS qui a rendu des services exceptionnels à la profession, en particulier en tant que membre du Conseil de 1977 à 1983 et ensuite en tant que membre suppléant de la Chambre néerlandophone de la Commission de Discipline de 1985 jusque fin 1995.

Le Conseil a également accepté la démission des confrères Bart BRAEM, Robert CASTELEIN, Geert CRUCKE, Bart DE KEYSER, Marc DERYDT, Frank DE SCHRYVER, Eddy FOSTIER, Marianne FRANCE, Benoît JASPAR, Jean-Paul LOOZEN, Ingrid LUWAERT, Philip MAEYAERT, Patrick MOYAERT, Anne-Catherine REUL, Didier RONGY, Marc ROTTHIER, Jean SCHEYVAERTS, Joëlle SCHICKS, Steve SHAW, Erwin THYS, May VAN BEDTS, Eliane VAN DEN ECKHOUT, Robert VANDEPAAR, Ann VAN DER MAAT, Paulus VAN KLEEF et Roel VERLAAK, qui ont quitté la profession pour se consacrer à d'autres activités dans une entreprise. Le Conseil leur adresse ses meilleurs vœux de succès.

Omissions du tableau

En exécution des décisions des Commissions de discipline et d'appel, le Conseil a acté la radiation de la liste de trois membres: Maurice BURTON, Damien CEULEMANS et Eddy VERRESEN.

Inscriptions au tableau des membres

Au cours de l'exercice écoulé, 56 nouveaux membres ont été enregistrés au tableau; deux d'entre eux ont présenté leur démission comme membre de l'Institut en cours d'exercice.

A. PERSONNES PHYSIQUES

N°	Nom	Date de prest. serment
01555	ABBATE Bruno	15.03.1995
01557	ANDRE Evelyne	22.05.1995
01559	BEEKENS Patrick	23.05.1995
01589	BLOMME Hilde	29.09.1995
01565	BOUTON Myriam	01.06.1995
01582	BRAEM Bart	19.09.1995 ⁽¹⁾
01560	BRIJS Carine	31.05.1995
01570	BUYSE Isabelle	08.06.1995
01550	CARDYN Elizabeth	07.02.1995
01591	CARON Franky	21.09.1995
01573	COLLIN Victor	19.06.1995
01590	CRETEN Godelieve	02.10.1995
01579	DAELMAN Marc O.	15.09.1995
01562	DAERDEN Frédéric	29.05.1995
01551	DAVID Jean-Nicolas	01.03.1995
01556	DE CLERCQ Fabio	18.05.1995
01598	DE COCK Marc	26.10.1995
01552	DELHEZ Pierre-Yves	01.03.1995
01577	DESOMBERE Philippe	20.07.1995
01566	DETILLEUX Paul	01.06.1995
01549	DE VISSCHER Philippe	01.02.1995
01544	DE WOLF Roeland	24.01.1995
01574	DOCHEN Ghislain	21.06.1995
01547	DUCHATEAU Geert	30.01.1995
01594	FRANCEUS Bart	03.10.1995
01545	GEELEN Hubert	24.01.1995
01567	GERARD Pascal	01.06.1995
01571	GEYSELS Kris	26.05.1995
01592	HARDY-DREHER Martine	21.09.1995
01558	KESTERMANS Dominique	22.05.1995
01561	KOHNEN Alain	18.05.1995
01599	LEDOUX Jean-Louis	13.12.1995
01587	LENTACKER Dirk	27.09.1995
01568	MACQ Olivier	01.06.1995



N°	Nom	Date de prest. serment
01583	MATIS Christiane	20.09.1995
01572	MOMMENS Patrick	07.06.1995
01548	MOREAUX Stéphan	31.01.1995
01553	NICOLAS Marc	01.03.1995
01597	PASCOLINI Xavier	25.10.1995
01546	PLAS Patricia	25.01.1995
01580	SEGERS Johan	15.09.1995
01576	SMETS Roeland	14.07.1995
01569	SWEERT Birgit	06.06.1995
01596	TESNIERE Bruno	05.10.1995
01584	THIEREN Philippe	21.09.1995
01563	VAN DEN HEUVEL Johnny	29.05.1995
01575	VAN DEN HOUTEN Hilde	23.06.1995
01554	VANDENPLAS Dirk	03.03.1995
01595	VAN DER BORGHT Mark	03.10.1995
01593	VANDERVORST Guido	03.10.1995
01588	VAN DE WALLE Wim	27.09.1995
01585	VERBINNEN John	22.09.1995
01564	VERLAAK Roel	29.05.1995 ⁽¹⁾
01586	VERMEERSCH Martine	22.09.1995
01578	WETS Bernard	27.07.1995
01581	WILCOX Sylvia	15.09.1995

(1) ont démissionné en 1995

Tableau des membres au 31 décembre 1995

Nombre de reviseurs	au 31.12.1994	au 31.12.1995
TOTAL	904	923
dont au rôle francophone	327	337
dont au rôle néerlandophone	577	586

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 23 sociétés civiles professionnelles suivantes:

B 214 – 1995: Burg. B.V.B.A. FOQUÉ & Partners

Maatschappelijke zetel: Elststraat 32, 9240 ZELE.
T.052/44.74.61 Fax.052/44.74.61.

B 215 – 1995: Burg. B.V.B.A. STOCKBROEKX & C° – Bedrijfsrevisoren

Maatschappelijke zetel: Valkenlaan 29, 2900 SCHOTEN.
T.03/658.81.25 Fax.03/658.48.30.

B 216 – 1995: Burg. B.V.B.A. MICHEL WEBER S.C. P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Equerrestraat 21, 1140 BRUSSEL.
Siège social: rue de l'Equerre 21, 1140 BRUXELLES.

B 217 – 1995: Burg. B.V.B.A. J.P. VANDAELE & C°

Maatschappelijke zetel: Itterbeeksebaan 150, 1700 DILBEEK.
T.02/569.67.81 Fax.02/569.67.81.

B 218 – 1995: Burg. B.V.B.A. W.F. MERTENS & C° – Bedrijfsrevisoren

Maatschappelijke zetel: Guido Gezellestraat 17, 9308 GIJZEGEM.
T.053/78.85.64.

B 219 – 1995: Burg. B.V.B.A. DANIELLE JACOBS & C° S.C. P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Pater Devroyestraat 102, 1150 BRUSSEL.
T.02/771.62.27 Fax.02/771.10.72.
Siège social: rue Père E. Devroye 102, 1150 BRUXELLES.
T.02/771.62.27 Fax.02/771.10.72.

B 220 – 1995: Burg. B.V.B.A. VAN NEROM, LELIEUR, VAN RYCKEGHEM & C°

Maatschappelijke zetel: Horstebaan 95, 2900 SCHOTEN.
T.03/658.15.02 Fax.03/658.08.43.

B 221 – 1995: Burg. C.V. COLARD, PIRLOT, MAZARS & C^o, Reviseurs
d'entreprises – Bedrijfsrevisoren S.C. C.

Maatschappelijke zetel: Broquevillelaan 116/1, 1200 BRUSSEL.
T.02/779.02.02 Fax.02/779.03.33.

Siège social: av. de Broqueville 116/1, 1200 BRUXELLES.
T.02/779.02.02 Fax.02/779.03.33.

B 222 – 1995: Burg. B.V.B.A. DIRK VAN VLAENDEREN

Maatschappelijke zetel: Oudenburgweg 69, 8490 JABBEKE.
T.050/38.79.91.

B 223 – 1995: Burg. B.V.B.A. LUDO DE KEULENAER

Maatschappelijke zetel: Douglaslaan 8, 2950 KAPELLEN.
T.03/666.65.04.

B 224 – 1995: Burg. B.V.B.A. J. DELMOTTE

Maatschappelijke zetel: Sint Truidensteinweg 475, 3840 BORGLOON.
T.012/74.33.52.

B 225 – 1995: Burg. B.V.B.A. GUY WYGAERTS

Maatschappelijke zetel: O.L. Vrouwstraat 74, 3052 BLANDEN.
T.016/40.11.73.

B 226 – 1995: Burg. B.V.B.A. GEORGES HEPNER S.C. P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Kunstlaan 56, 1000 BRUSSEL.
T.02/510.44.99 Fax.02/513.08.62.

Siège social: avenue des Arts 56, 1000 BRUXELLES.
T.02/510.44.99 Fax.02/513.08.62.

B 227 – 1995: Burg. B.V.B.A. HENRI LEMBERGER S.C. P.R.L.

Maatschappelijke zetel: Kunstlaan 56, 1000 BRUSSEL.
T.02/510.42.17 Fax.02/513.08.62.

Siège social: avenue des Arts 56, 1000 BRUXELLES.
T.02/510.42.17 Fax.02/513.08.62.

B 228 – 1995: Burg. C.V. DELVAUX, FRONVILLE, SERVAIS & C^o S.C. C.

Maatschappelijke zetel: Louis Schmidtlaan 57, 1040 BRUSSEL
T.02/736.27.33.

Siège social: bd. Louis Schmidt 57, 1040 BRUXELLES.
T.02/736.27.33.

- B 229 – 1995: Burg. C.V. HOSTE, ROUSSELLE & Associés S.C. C.**
 Maatschappelijke zetel: Kasteel de Walzinlaan 10/3, 1180 BRUSSEL.
 T.02/347.25.00 Fax.02/347.06.49.
 Siège social: av. Château de Walzin 10/3, 1180 BRUXELLES.
 T.02/347.25.00 Fax.02/347.06.49.
- B 230 – 1995: Burg. C.V. ANDRÉ HOSTE & Associés S.C. C.**
 Maatschappelijke zetel: Kasteel de Walzinlaan 10, 1180 BRUSSEL
 T.02/347.25.00 Fax.02/347.06.49.
 Siège social: av. Château de Walzin 10, 1180 BRUXELLES.
 T.02/347.25.00 Fax.02/347.06.49.
- B 231 – 1995: Burg. B.V.B.A. BRIERS, BEKKERS & C°**
 Maatschappelijke zetel: Weg naar Opoeteren 10, 3660 OPLABBEK.
 T.089/85.22.42.
- B 232 – 1995: Burg. B.V.B.A. DEGEEST, VAN GOETHEM & C° S.C. P.R.L.**
 Maatschappelijke zetel: Jacques Sermonlaan 38, 1083 BRUSSEL
 T.02/425.71.14 Fax.02/425.15.41.
 Siège social: av. Jacques Sermon 38, 1083 BRUXELLES.
 T.02/425.71.14 Fax.02/425.15.41.
- B 233 – 1995: S.C. P.R.L. VINCKE & C°**
 Siège social: rue Léon Demars 13, 5575 GEDINNE.
 T.061/58.72.76.
- B 234 – 1995: Burg. B.V.B.A. BOLLEN & C° S.C. P.R.L.**
 Maatschappelijke zetel: J. Sobieskilaan 12/2, 1020 BRUSSEL
 T.02/478.14.20 Fax.02/478.60.28.
 Siège social: avenue J. Sobieski 12/2, 1020 BRUXELLES.
 T.02/478.14.20 Fax.02/478.60.28.
- B 235 – 1995: Burg. B.V.B.A. H.J. CLOOSTERMANS & C°**
 Maatschappelijke zetel: Dorpsstraat 49, 2070 ZWIJNDRECHT.
 T.03/252.51.43 Fax.03/253.03.01.
- B 236 – 1995: S.C. P.R.L. PHILIPPE LEMANS, Reviseur d'entreprises**
 Siège social: rue Grand'Peine 123, 7110 HOUDENG-
 AIMERIES. T.064/28.32.88.

Nombre de sociétés de revision inscrites:

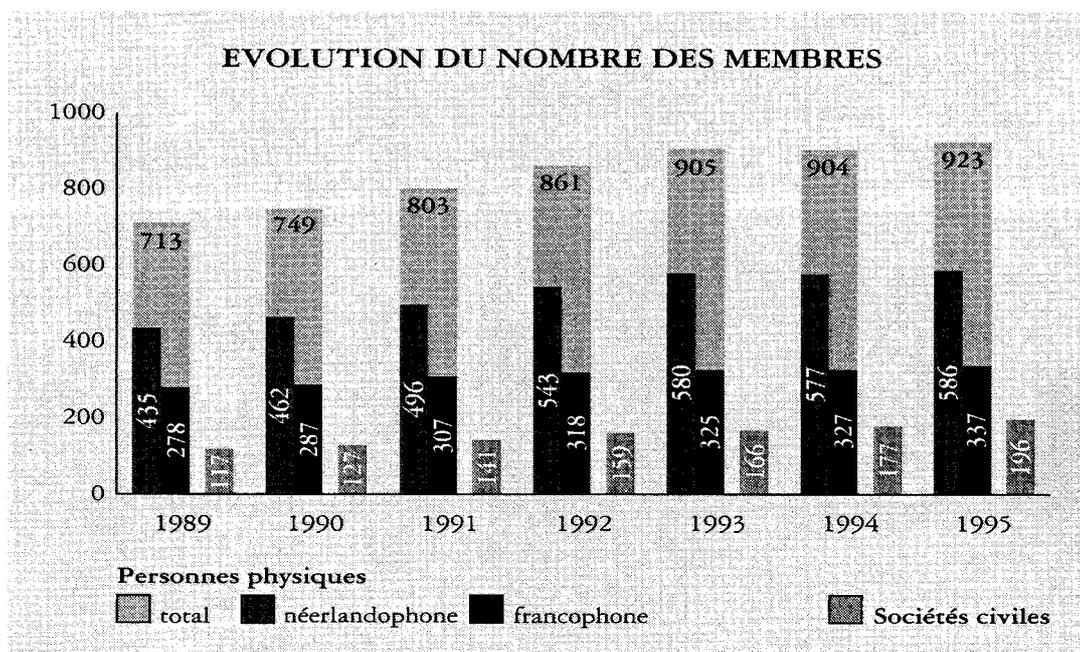
TOTAL (à l'exception des sociétés en liquidation):	196
Forme: S.N.C.:	2
S.P.R.L.:	150
Soc. coop.:	44

Radiations du tableau

Les sociétés suivantes ont été omises du tableau en 1995:

B 035 KILESE, GRIGNARD & C°

B 163 DELVAUX, FRONVILLE & HOSTE



5. LISTE DES REVISEURS D'ENTREPRISES HONORAIRES

Le Conseil a appris en cours d'exercice le décès du reviseur honoraire Robert BEULS, à l'âge de 91 ans. Au nom de la profession, il a transmis aux membres de la famille 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 Reviseurs d'Entreprises, le Conseil a accordé, en 1995, le titre de réviseur honoraire à deux membres ayant présenté leur démission.

Marcel TINNEMANS, Manoir De Rieuzal, F – 46130 Loubressac (France)
Hugo WAETERLOOS, Isidoor de Vosstraat 35, 9040 Sint-Amandsberg

6. QUESTIONS ETHIQUES

Le Conseil a jugé utile de poursuivre au sein de cette commission l'expérience du Comité des questions éthiques créé en 1994.

Président: Monsieur P.P. BEHETS

Membres: messieurs J.F. CATS, A. DE CLERCQ, F. GODEFROID, L. SWOLFS et J. VLAMINCKX

Les thèmes suivants ont fait l'objet d'un examen et d'un avis de la Commission au cours de l'exercice écoulé:

- l'exercice de fonctions publiques;
- les fonctions d'administrateur d'une ASBL;
- l'emploi du nom d'un réviseur par son conjoint;
- le sponsoring et la communication d'informations objectives;
- la compatibilité entre les fonctions de chargé de cours et le contrôle d'un établissement d'enseignement;
- l'offre conjointe de services de natures différentes;
- la mention d'une spécialisation;
- l'application des règles d'incompatibilité aux collaborateurs indépendants.

Ces avis de portée générale ont été remis au Conseil de l'Institut. Celui-ci leur a donné son approbation et les a reproduits dans la première partie du présent rapport.

C. COMMISSION DE SURVEILLANCE



Composition

Président: Monsieur J.F. CATS

Membres:

Sous-Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession

Monsieur J. VLAMINCKX (Président jusqu'au 5 mai 1995), Monsieur H. VAN PASSEL (Président depuis le 5 mai 1995), Messieurs P. ANCIAUX, F. CALUWAERTS (depuis le 5 mai 1995), J.F. CATS (jusqu'au 20 novembre 1995), P. COMHAIRE (jusqu'au 5 mai 1995), L. DE KEULENAER, M. GHYOOT (depuis le 5 mai 1995), J.M. JOIRIS, L.H. JOOS (depuis le 5 mai 1995), H. KOWALSKI (jusqu'au 5 mai 1995), R. ROKSNOER (jusqu'au 5 mai 1995), A. VAN APEREN.

Sous-Commission de contrôle confraternel

Monsieur L. SWOLFS (Président), Messieurs W. CAERS, A. DE CLERCQ, M. LUYTEN (depuis le 5 mai 1995), M. MASSART (depuis le 5 mai 1995), E. MATHAY, R. MORLIE, L. VAN COUTER.

Le Conseil de L'Institut des Reviseurs d'Entreprises attache une grande importance à la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession. Il considère que cette commission est un maillon essentiel pour le bon fonctionnement du contrôle de la qualité à l'égard des membres pris individuellement par rapport à l'ensemble du revisorat.

La mission de surveillance a été confiée par le Conseil à la Commission de surveillance, qui a subdivisé son fonctionnement en deux sous-commissions: la sous-commission de Contrôle confraternel d'une part et la sous-commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession d'autre part. C'est la commission dans son ensemble qui est chargée de la mission générale d'exercer un contrôle sur le bon fonctionnement du revisorat et l'accomplissement à un haut niveau de qualité des missions légales ou conventionnelles confiées aux reviseurs d'entreprises.

Il convient de rappeler ici l'article 18ter §§ 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.»

1. SOUS-COMMISSION DE SURVEILLANCE DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION

La Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a pour but de veiller au respect des règles en matière d'indépendance, de compétence, de dignité et de confraternité qui constituent le fondement de la crédibilité de la profession de réviseur d'entreprises.

Fonctionnement général

Pour procéder à ses enquêtes, la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession peut puiser dans différentes sources. Le tableau de la page suivante présente un aperçu des divers canaux susceptibles d'acheminer un dossier vers la Commission de la Surveillance de l'Exercice de la Profession. Il y a d'une part les dossiers transmis par le Conseil à la Commission.

Il s'agit là de dossiers en provenance du Procureur général, du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable ou directement du Conseil, sur la base de plusieurs indices dont le Conseil a connaissance, notamment les constatations faites à l'occasion des contrôles confraternels.

Un deuxième canal concerne les informations en provenance de tiers et de réviseurs d'entreprises. Il peut s'agir soit de plaintes, soit encore de demandes d'information ou de communications de données ou d'autres informations. En outre, une série d'instances de surveillance comme la Commission Bancaire et Financière et la Caisse d'intervention des sociétés de bourse sont également intéressées au bon fonctionnement du revisorat et peuvent soit introduire des requêtes soit transmettre des informations à la Commission de Surveillance.

Une troisième source est fournie par des informations publiques. Il ne s'agit pas seulement de la presse, mais aussi des annexes du *Moniteur Belge* et de plus en plus souvent les données reprises sur le CD-Rom de la Banque Nationale de Belgique et des microfilms reprenant les comptes annuels tels que déposés à la Banque Nationale de Belgique. Ces sources d'information peuvent également être utilisées pour des analyses systématiques relatives aux rapports des commissaires-réviseurs, des examens systématiques de certains types d'entreprises ou groupes d'entreprises.

Un quatrième canal est constitué par les informations parvenant directement ou indirectement à l'Institut et qui trouvent leur origine dans les communications à faire par les réviseurs d'entreprises à l'Institut: les communications de mandats, les déclarations annuelles, la correspondance avec l'Institut.

Enfin, on mentionnera les enquêtes systématiques organisées par la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession. Dans le contexte de ces enquêtes, la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a développé une procédure qui lui permet d'établir le «profil» du réviseur, en prenant en compte plusieurs éléments au départ des données disponibles dans les communications de mandats, des déclarations annuelles, des comptes annuels déposés, etc.. (voir aussi le Rapport annuel de l'I.R.E. 1993, p. 131).

Conformément aux discussions menées avec le Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable, la Commission a informé trimes-

triellement le Conseil supérieur sur l'origine des dossiers dont elle avait été saisie et du traitement des dossiers se trouvant « en phase deux » (voir Rapport annuel 1994, p. 142). Il s'agit en l'occurrence de dossiers dans lesquels (a) une visite sur place a été effectuée ou (b) dans lesquels le confrère avait été invité par la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession à se présenter à l'Institut, ou (c) ayant donné lieu à l'établissement d'un rapport destiné au Conseil en vue d'une transmission éventuelle à la Commission de discipline. Ces rapports au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable s'effectuent toujours dans l'anonymat le plus complet.

Au cours de l'exercice, la Commission a achevé ses travaux concernant les sociétés de bourse. Elle a transmis son rapport de synthèse au Conseil qui en a informé la C.I.F.

Au cours du mois de septembre, un séminaire de formation supplémentaire a été organisé, consacré aux problèmes de révision constatés dans ce secteur spécifique. A la suite de cet examen, la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a procédé à une analyse détaillée de la pratique de certains cabinets en ce domaine.

Traitement des dossiers 1995

Au cours de l'exercice 1995, 169 nouveaux dossiers ont été ouverts au sein de la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession. 13 dossiers ont été transmis par le Conseil, 47 trouvaient leur origine dans les informations communiquées par des clients, des réviseurs d'entreprises ou des organes de surveillance (parmi lesquelles, 8 plaintes). En outre, il a été procédé en cours d'exercice à un examen systématique des faillites survenues au cours de l'année. C'est ce qui explique le grand nombre de dossiers examinés sur la base d'une analyse du CD-Rom.

Le tableau ci-dessous reprend un aperçu des dossiers ouverts:

**ORIGINE DES DOSSIERS OUVERTS A LA COMMISSION
DE SURVEILLANCE DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION**

	1994	1995
ANALYSES TECHNIQUES		
I. Conseil		
Procureur Général	-	-
Conseil Supérieur	-	-
Contrôle confraternel	7	9
Autres	4	4
Total	11	13
II. Information		
Plaintes	11	8
Demandes/Communications		
- clients	18	29
- réviseurs	18	7
Organes de surveillance	5	4
Total	52	48
III. Analyses systématiques		
Mandats sociétés de bourse	16	
<i>Sous-total</i>	79	61
SUIVI ADMINISTRATIF		
IV. Sources publiques		
CD-ROM	25	75
Annexes Moniteur belge	3	1
Presse	22	6
Total	50	82
V. Sources propres à la Commission		
Communications annuelles et déclarations de mandats	28	18
Autres commissions	4	2
Correspondance avec l'Institut	2	2
Divers	14	4
Total	48	26
<i>Sous-total</i>	98	108
Total général	177	169



Les divers dossiers transmis à la Commission de Surveillance de l'Exercice de la profession font l'objet d'examens individuels et sont traités au sein de la Commission. Chaque décision de la Commission est prise collectivement. Certains dossiers sont classés, éventuellement après une lettre adressée au reviseur concerné et signée par le Président de l'I.R.E. D'autres dossiers font l'objet d'un examen plus approfondi avec demande d'informations complémentaires au reviseur concerné, ou demande de communication du dossier de travail.

Si cette analyse requiert des questions supplémentaires, celles-ci peuvent se concrétiser par une demande d'explications concernant le dossier, les rapports ou les documents ou encore par une invitation à l'Institut. Dans certains cas, la Commission a également décidé de rendre visite au cabinet du reviseur concerné. Au cours de l'année 1995, la Commission a traité non seulement les dossiers de l'année, mais aussi les dossiers pendant des exercices antérieurs. Au total, 24 reviseurs ont été invités à l'Institut pour un entretien avec la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession et celle-ci a effectué dix visites sur place. La Commission entend faire des interventions constructives plutôt que répressives, mais elle s'est vue obligée de renvoyer 9 dossiers au Conseil qui, après en avoir délibéré, décide éventuellement le renvoi des dossiers aux instances disciplinaires.

	1991	1992	1993	1994	1995
Dossiers ouverts	161(*)	167(*)	145(*)	177	167
Confrères invités	24	29	17	35	24
Visites aux cabinets	8	7	8	6	10
Transmis au Conseil	15	12	16	6	9

(*) Concerne les dossiers traités (ouverts en cours d'année ou dossiers non encore clos du passé).

En ce qui concerne les dossiers transmis par le Conseil, après la clôture du contrôle confraternel, la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a arrêté comme ligne directrice de réexaminer ces dossiers après un délai d'un an ou plus, l'intention étant de laisser au reviseur contrôlé le temps de mettre en pratique les diverses mesures qui lui sont conseillées dans la lettre de fin du contrôle confraternel et dans les entretiens avec le

II

reviseur désigné. Une période d'un an ou plus permet au reviseur d'entreprises d'aborder les dossiers qu'il traite dans le cadre d'un exercice de contrôle nouveau, lui offrant ainsi l'occasion de prendre toutes les mesures afin d'appliquer dans la pratique toutes les recommandations de revision. La Commission de Surveillance d'Exercice de la Profession a estimé qu'il était opportun d'associer la fonction de Président ou de Vice-Président à ses travaux; un reviseur d'entreprises peut ainsi être convoqué par le Président ou par le Vice-Président pour un entretien sur ses activités revisorales et les éventuels manquements qui auraient été constatés dans l'exercice de celles-ci. Un tel entretien peut être considéré comme une alternative valable permettant d'éviter le caractère plutôt répressif d'une procédure disciplinaire.

En ce qui concerne l'analyse systématique des dossiers relatifs à des faillites, la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession a recommandé au Conseil d'attirer l'attention des reviseurs d'entreprises sur deux points spécifiques:

- chaque reviseur consacrera une attention particulière au principe de la continuité au sein de l'entreprise (que celle-ci soit ou non en difficultés);
- les conclusions des rapports du commissaire-reviseur doivent exprimer clairement l'opinion du reviseur, et cela d'autant plus quand l'entreprise qu'il contrôle est une entreprise en difficultés.

2. SOUS-COMMISSION CONTROLE CONFRATERNEL

Contexte

La norme relative au contrôle confraternel est entrée en application en 1991 (voyez Vademecum 1994, partie I, p. 241). Selon cette norme, tout reviseur d'entreprises doit se soumettre au moins une fois tous les cinq ans au contrôle confraternel.

Au cours de l'année 1994, la Commission Contrôle Confraternel a établi une liste de 168 reviseurs d'entreprises dont 109 ont le pouvoir de signature et 59 sont des collaborateurs ou employés. Pour l'année 1995,

une liste fût établie de 151 réviseurs d'entreprises dont 113 avaient le pouvoir de signature et 38 sont des collaborateurs ou employés.

Pour l'exécution de ces contrôles confraternels, la Commission peut faire appel à plus de 90 confrères du rôle néerlandophone et de 60 confrères du rôle francophone.

Dans le but d'assurer au contrôle confraternel la meilleure efficacité possible, la Commission a jugé utile de réunir les réviseurs désignés au siège de l'Institut afin de participer à un séminaire de formation qui s'est déroulé le 19 juin 1995. Au cours de ce séminaire, les membres de la Commission Contrôle Confraternel ont exposé aux réviseurs désignés la méthode de travail à utiliser pour le contrôle confraternel, ainsi que les résultats qui ont pu être tirés des procédures antérieures. Les membres de la Commission ont également attiré l'attention des réviseurs désignés sur les points importants pour assurer une homogénéité suffisante des contrôles. En outre, l'occasion de cette session de formation a été utilisée pour un échange d'informations entre réviseurs désignés qui ont déjà été amenés par le passé à effectuer des contrôles confraternels et ceux qui effectuent de telles missions pour la première fois.

Méthode de travail

La Commission Contrôle Confraternel étudie le rapport établi par le réviseur désigné à l'intention de l'Institut sur la base d'un rapport de synthèse préparé par le secrétaire de la Commission Contrôle Confraternel.

Dans un certain nombre de cas, la Commission Contrôle Confraternel souhaite obtenir des informations complémentaires concernant les observations ou conclusions du réviseur désigné afin de garantir l'homogénéité des procédures. A cette fin, un contact est pris avec celui-ci et le cas échéant avec le réviseur contrôlé.

Après analyse et discussion du dossier, la Commission présente ses conclusions au Conseil qui prend la décision finale sur les suites à donner au contrôle confraternel:

- souvent, le contrôle confraternel se termine par une lettre du Président, par laquelle celui-ci confirme un certain nombre de recommandations et observations formulées par le réviseur désigné;

- 
- lorsque le Conseil est d'avis que la portée des observations revêt une importance particulière, il est en outre demandé au confrère contrôlé de communiquer au Conseil les mesures qui seront prises pour remédier aux lacunes constatées;
 - si des infractions aux normes sont constatées, le Conseil peut demander à la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession d'effectuer un nouvel examen indépendant qui portera sur une nouvelle sélection de dossiers. Les documents relatifs au contrôle confraternel sont en effet détruits deux mois après la clôture du dossier de contrôle confraternel:
 - dans un certain nombre de cas exceptionnels, le Conseil a demandé au Président d'inviter le reviseur d'entreprises contrôlé, afin d'avoir une conversation sur l'avenir de ses activités professionnelles.

Conclusions

Le bon fonctionnement du contrôle confraternel ne dépend pas seulement de la collaboration du reviseur contrôlé, mais également de l'implication personnelle du reviseur désigné. L'expérience de la Commission Contrôle Confraternel depuis quatre ans, ainsi que l'expérience des reviseurs désignés pendant la même période ont permis l'établissement d'un guide de contrôle confraternel qui a contribué à l'amélioration systématique de la qualité des contrôles confraternels. Il est dans l'intention de la Commission de développer le guide de contrôle au cours de l'année 1996, entre autres dans le but d'évoquer les contrôles spécifiques à certains secteurs et dans le but d'étendre le guide à certaines missions particulières.

Au vu de son expérience pratique, la Commission constate qu'une attention particulière doit continuer à être accordée à la garantie de l'homogénéité des procédures. Avec plus de 150 reviseurs désignés potentiels, ceci n'est pas une tâche simple. L'utilisation du guide de contrôle, les contacts collectifs et individuels avec les reviseurs désignés et le mode de fonctionnement de la Commission contribuent autant que possible à la réalisation de cet objectif nécessaire.

Les principaux buts poursuivis demeurent l'appréciation de la qualité du contrôle, ainsi que, au moyen de contacts constructifs et de recommandations, la contribution à une amélioration permanente de celle-ci. Selon la Commission, les principaux points auxquels il convient de s'attacher

lors de l'évaluation individuelle des dossiers de révision demeure la qualité et la documentation des dossiers en ce qui concerne notamment la documentation relative à:

- l'analyse de risques;
- le programme de contrôle;
- l'analyse, l'évaluation et l'appréciation du contrôle interne;
- la collecte d'éléments probants et la trace des contrôles exercés, ainsi que des conclusions y relatives;
- l'examen des exigences légales applicables aux sociétés commerciales;
- la qualité et le fondement des rapports de révision.

En outre, la Commission reste attentive aux circonstances dans lesquelles la profession est exercée, ainsi qu'à l'existence d'une organisation appropriée du cabinet de révision, à l'indépendance et à la compétence des personnes.

D. DISCIPLINE



1. COMPOSITION DE LA COMMISSION DE DISCIPLINE ET DE LA COMMISSION D'APPEL

Comme le rappelle le Rapport du Conseil de 1992 (p. 153), les **magistrats membres** des instances de discipline ont été nommés par arrêté royal du 14 mai 1992 (*Moniteur Belge*, 5 juin 1992) à partir du 16 juillet 1991.

Dans la Chambre néerlandophone de la Commission d'Appel, il y a eu quelques modifications par l'arrêté royal du 12 avril 1994 (*Moniteur Belge*, 17 mai 1994) (voyez Rapport Annuel IRE, 1994, p. 147).

En ce qui concerne les **membres réviseurs d'entreprises**, l'assemblée générale de 1995 a désigné Monsieur Ludo CARIS comme membre effectif de la Chambre néerlandophone de la Commission d'Appel.

2. DOSSIERS DISCIPLINAIRES

008/88/F

Ce dossier est déjà évoqué dans le rapport du Conseil de l'Institut sur l'exercice 1988 (p. 118). Le réviseur concerné avait été renvoyé devant la Commission de discipline pour cause de non respect des normes de révision. Dans un certain nombre de dossiers, le Conseil avait constaté, en effet, que le réviseur d'entreprises, dans sa qualité de commissaire-réviseur, avait omis d'établir un programme de travail approprié, de consigner ou de faire consigner les travaux de révision effectués, et qu'il n'était pas en mesure de motiver la nature et l'étendue des techniques de révision mises en œuvre, que rien ne faisait paraître qu'il avait procédé à un examen du contrôle interne et qu'il n'avait en aucune manière rassemblé le matériel probant nécessaire pour étayer son opinion sur les comptes annuels. Encore qu'une des sociétés occupait plus de 300 travailleurs il n'y avait pas la moindre trace non plus de travaux accomplis pour les besoins du conseil

d'entreprise. Il s'est même avéré qu'il existait des incohérences considérables au niveau des comptes annuels. Dès 1988, la Commission de Discipline avait estimé:

«Attendu que les éléments en présence révèlent que (le réviseur) a manqué à ses obligations professionnelles élémentaires et que la gravité de ces manquements permet, comme le souligne le Conseil dans son rapport, de craindre que les comptes qu'il a certifiés révèlent des erreurs;

Qu'il y a lieu de suspendre ses activités de réviseur d'entreprises pendant le temps qui peut être estimé nécessaire pour permettre à (le réviseur) de combler ses lacunes professionnelles, soit quatre mois;

Que d'autre part, vu la gravité particulière des manquements de (le réviseur) dans le cas de la SA (...), notamment quant à ses devoirs spécifiques compte tenu du personnel ouvrier au travail dans cette société, et de l'importance des conséquences qui peuvent en découler, il y a lieu de lui interdire de continuer sa mission pour cette société; (...).».

Le réviseur d'entreprises a interjeté appel devant la Commission d'Appel qui a confirmé la décision de la Commission de Discipline. Mais l'intéressé a refusé de s'incliner devant la décision disciplinaire et a saisi la Cour de Cassation (voir aussi Rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises 1991, p. 128). La Cour ayant cassé la décision de la Commission d'Appel, une nouvelle Commission d'Appel composée différemment devait se pencher à nouveau sur le dossier disciplinaire. Après une série de problèmes relatifs à la composition de la Commission, la première décision de la Commission de Discipline sera finalement confirmée. La suspension pendant quatre mois et l'interdiction de poursuivre une mission déterminée de commissaire-réviseur n'auront toutefois pas d'effet, le réviseur d'entreprises ayant été entre-temps condamné à la radiation dans un autre dossier.

0051/91/N

Dans ce dossier disciplinaire, le réviseur d'entreprises fut sanctionné par la Commission d'Appel d'une peine de 15 jours de suspension pour infraction aux normes de révision (voyez Rapport IRE 1992, p. 161); un recours fut introduit devant la Cour de cassation contre la décision de la Commission d'Appel.

Le pourvoi se base sur le fait qu'il ne ressort pas de la décision d'Appel que celle-ci aurait décidé à l'unanimité d'aggraver la peine de réprimande prononcée par la Commission de Discipline alors que l'article 30 de l'arrêté royal du 16 mars 1997 établissant le règlement de discipline de l'IRE dispose que la peine ne peut être aggravée qu'à l'unanimité.

La Cour de cassation a rejeté ce pourvoi au motif suivant:

«Attendu que la loi du 22 juillet 1953, après sa modification par la loi du 21 février 1985, en particulier en son chapitre V «De la discipline professionnelle», détermine les règles de base de la procédure disciplinaire;

Qu'aucune des dispositions reprises dans la loi du 22 juillet 1953 ainsi modifiée ne contient l'obligation de décider à l'unanimité en appel en cas d'aggravation de la peine disciplinaire;

Que de la conjonction de ces règles, il ne peut être déduit que le législateur adopte un régime autre que celui de la décision majoritaire;

Qu'il ressort de l'historique de la loi, que la volonté du législateur a été que toutes les règles relatives à la procédure disciplinaire soient reprises dans la loi elle-même et non dans un règlement à approuver par le Roi;

Que l'arrêté royal du 16 mars 1957 établissant le règlement de discipline de l'IRE, dans la mesure où il institue des règles relatives à la procédure, ne peut plus être appliqué après l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985;

Que l'article 30 du règlement de discipline du 16 mars 1957 contient un grand nombre de prescriptions, notamment l'exigence d'unanimité en cas d'aggravation de la peine, et est, dans son ensemble, inconciliable avec la réglementation subséquente instaurée par le législateur;

Que le moyen ne peut être admis; (...) » (traduction)

Suite à l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995, un intéressant commentaire sur la procédure disciplinaire a été publié dans la Revue de droit commercial belge⁽¹⁾.

Cette note analyse de façon très claire la portée de l'arrêt, non pas tellement en ce qui concerne les moyens invoqués par le reviseur⁽²⁾, mais bien

(1) «L'action disciplinaire, une procédure «sui generis» – quelques réflexions suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1995 en cause X, reviseur d'entreprises, c/IRE», note signée ND, R.D.C., 1995, p. 956.

(2) L'arrêté royal du 16 mars 1957 sur lequel le reviseur se base est en effet abrogé par l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises.

en ce qui concerne les arguments utilisés par la Cour de cassation afin de rejeter l'application des règles de procédure comprises dans l'arrêté royal du 16 mars 1957, nonobstant le fait qu'au moment de la décision attaquée, celui-ci n'était pas expressément abrogé.

En ce qui concerne l'arrêt, l'auteur arrive à la conclusion que les règles de base de la procédure disciplinaire de l'Institut (IEC et IRE) sont inscrites dans la loi du 22 juillet 1953, modifiée par la loi du 21 février 1985 et exclusivement dans cette loi.

«Il y a lieu de les compléter si nécessaire, en appliquant à cette procédure, avec bon sens, les principes généraux du droit (en matière procédurale, ces principes sont ceux qui assurent l'application de la loi par la juridiction compétente dans le respect des droits subjectifs de l'individu).

«Ce sont ces principes généraux, ainsi appliqués, qui détermineront celles des règles du Code judiciaire qui, en vertu de l'article 2 de celui-ci, pourraient trouver application à tel cas d'espèces».

Après un exposé général des structures disciplinaires traditionnelles des professions libérales, l'auteur s'attache à développer un ensemble de particularités du régime disciplinaire de l'IRE et de l'IEC.

D'une façon très claire, il démontre que la loi dispose expressément que la Commission de discipline est saisie par le rapport que lui adresse le Conseil de l'Institut et qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir «d'office». D'autre part, dès le premier degré de juridiction, la procédure disciplinaire n'est pas contradictoire: l'Institut, pourtant techniquement «demandeur en discipline» n'est pas appelé à s'expliquer devant la Commission de discipline. En pratique, ce caractère non contradictoire peut susciter d'éventuelles difficultés. «En effet, tout le soin que le Conseil de l'Institut peut avoir apporté à l'instruction d'un dossier disciplinaire n'exclut pas que, dans la défense qu'il présente devant la Commission de discipline, le réviseur ou l'expert comptable poursuivi ne soulève des exceptions de droit ou des arguments de fait qui n'apparaissent pas au cours de l'instruction préparatoire du dossier, mais que la Commission de discipline doit rencontrer» (3.8.)

L'organe disciplinaire se trouve alors devant un dilemme. D'une part, on trouve le souci d'assurer la qualité des services professionnels qui peu-

vent être attendus des membres de l'Institut et d'autre part, le risque de se substituer au Conseil dans son rôle de partie demanderesse. Dans de telles circonstances, « il paraît de bon sens que la Commission de discipline puisse consulter ou interroger le Conseil de l'Institut afin de recueillir son point de vue, ou l'inviter à produire des documents pertinents dont le défendeur en discipline ne dispose pas mais qu'il invoquerait à sa décharge ». (3.8.)

«Le caractère non contradictoire de la procédure, a donc pour corollaire la nécessité impérieuse pour le Conseil de l'Institut de préparer l'affaire disciplinaire avec un soin rigoureux» (3.9.).

En conclusion, l'annotateur constate que «l'IRE et l'IEC peuvent s'enorgueillir d'une organisation de justice disciplinaire exemplaire dès le premier degré de juridiction. Le revers de la médaille est le travail le plus astreignant auquel leurs conseils a à faire face dans la préparation des affaires disciplinaires, tant en ce qui concerne la composition et l'étude du dossier que la rédaction du rapport destiné à la Commission de Discipline.

«Quant à celle-ci, lui revient la tâche, toujours difficile mais rendue plus difficile encore par les particularités de la procédure disciplinaire, d'appliquer la loi avec bon sens, dans le respect des principes généraux du droit et de leur hiérarchie» (4).

0064/92/F

A l'occasion d'un rapport sur un apport en nature, il est reproché à un reviseur d'entreprises d'avoir procédé personnellement à l'évaluation, alors qu'il n'était appelé qu'à apprécier et les modes d'évaluation et leur motivation. En outre, son dossier de travail est incomplet, les documents devant étayer ses conclusions n'y figurant pas. Opposition est faite à une décision par défaut prononcée par la Commission de Discipline (voir Rapport annuel l'Institut des Reviseurs d'Entreprises 1992, p. 166). Appel fut aussi interjeté de la décision sur opposition de la Commission de discipline. La Commission d'Appel a toutefois confirmé intégralement la décision contradictoire rendue par la Commission de discipline, libellée comme suit:

«(...) Attendu que dans son rapport (...) à la Commission de Discipline, le Conseil de l'Institut expose que la présente action disciplinaire trouve son origine

dans le rapport sur l'apport en nature établi par (le reviseur) (...) dans le cadre de la constitution de la SA (X);

(...)

Qu'au sujet du rapport (X), les infractions reprochées sont les suivantes:

- avoir mentionné au point IV.A.1. du rapport, «A.10. Clients et licences: 5.000.000 – Ce montant a été déterminé par nos soins», alors que le point A.5 de la norme relative au contrôle des apports ne consistant pas en numérique (...) stipule que le reviseur juge de la valeur du choix opéré par le promoteur quant aux modes d'évaluation et leurs motivations,*
- avoir omis de récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier son opinion (...), ce manquement se traduisant par les lacunes suivantes:*
 - aucun commentaire n'est donné quant à la propriété et la possibilité de transférer la licence de transporteur,*
 - aucun rapport d'expertise des camions apportés ne se trouve dans le dossier,*
 - la propriété des immobilisations corporelles n'a pas été vérifiée,*
 - il n'y a pas trace du contrôle physique de l'inventaire,*
 - l'accord des établissements de crédit pour le transfert des contrats de leasing n'a pas été demandé,*
- avoir omis de tenir compte de la circulaire C.009 du 11 mai 1990 relative à l'apport de goodwill, selon laquelle le texte du rapport doit être suffisamment précis sur les méthodes de calcul que le reviseur a appliquées pour former son opinion;*

(...)

Attendu que pour contester les infractions qui lui sont reprochées, (le reviseur) fait principalement valoir que, travaillant seul, il n'a personne pour collationner ou rassembler les documents dont il a besoin pour ses missions; qu'il aurait par conséquent pris connaissance des documents nécessaires chez le client ou son expert-comptable, et y aurait également pris des notes;

Qu'il reconnaisse que dans sa formulation, son rapport est à certains égards inadéquat, notamment en ce qui concerne l'apport «clients et licence», mais qu'aucune infraction ne pourrait en être déduite dès lors que cette évaluation aurait été faite par l'expert comptable conformément aux règles admises et préconisées par l'administration fiscale;

Que pour le surplus, (le reviseur) conteste chacun des griefs formulés à son égard et plaide que les diverses évaluations mentionnées dans son rapport correspondent à la réalité;

Attendu toutefois qu'aux termes du point 2.2. des normes générales de révision (...) «le reviseur d'entreprises est obligé de consigner (...) par écrit les travaux de contrôle effectués (...), de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission; ces documents de travail doivent être conservés dix ans»;

Qu'il ressort du rapport de visite de la Commission de Surveillance (...) que celui-ci n'a pu produire des documents de travail relatifs au contrôle qu'il eût dû effectuer pour aboutir à l'établissement du rapport incriminé;
(...)

Que de plus, la position adoptée par (le reviseur) au sujet du goodwill, à savoir que son évaluation serait à l'abri de toute critique pour le motif qu'elle est admise et préconisée par l'administration fiscale, est expressément condamnée par la circulaire C.009 du 11 mai 1990, qui stipule «qu'un tel raisonnement est incompatible avec les objectifs du contrôle des apports en nature»;
(...)

Attendu, pour conclure sur ce point, qu'il ressort de l'ensemble des éléments soumis à la Commission de Discipline que (le reviseur) n'a effectué aucun contrôle, de sorte que son rapport n'est, en réalité, qu'un travail de clerc, ce que confirment sa formulation stéréotypée ainsi que les inexactitudes et pataquès qu'il contient et qui sont inhérents à une telle manière de faire;

Que les infractions reprochées relativement au rapport (X) sont donc établies;
(...)

Attendu, quant à la peine, que (le reviseur) plaide que celle de la radiation, (...) aurait pour effet de le priver de toutes ressources et, vu son âge, de son droit au travail;

Qu'il estime d'autre part que cette peine serait excessive au regard de la jurisprudence de la Commission de Discipline publiée par l'Institut dans ses Rapports annuels;

Attendu toutefois que, comme dit ci-dessus, les diverses infractions retenues à charge de (le reviseur) relativement au rapport (X) démontrent qu'il n'a procédé à aucun contrôle ni analyse d'aucun des éléments de l'apport ne consistant pas en numéraire, de sorte que le rapport qu'il a établi ne peut être qualifié de rapport revisoral;

Que la manière de faire de (le réviseur) prive la profession de réviseur d'entreprises de raison d'être, de sorte que le titre de réviseur, utilisé par lui, n'est plus qu'une étiquette;

Attendu d'autre part, que si l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises est à ce point vital pour (le réviseur), il lui eût appartenu, mis en garde comme il l'a déjà été par quatre (trois selon lui) sanctions disciplinaires, ainsi que par la procédure à sa charge encore pendante, de veiller, par une observance rigoureuse des règles de l'art de la profession que sont les normes, recommandations, circulaires et avis de l'Institut, à ce que cet exercice ne soit pas compromis par une sanction disciplinaire prévue par la loi; (...)».

Le réviseur d'entreprises, déjà impliqué dans un autre dossier disciplinaire est rayé définitivement du tableau.

0078/93/F

Ayant constaté que le confrère omet systématiquement de répondre aux demandes répétées de l'Institut d'introduire la déclaration sur l'honneur des honoraires bruts, laquelle sert de base pour le calcul de la cotisation variable, de sorte que celle-ci ne peut être calculée et demandée à l'intéressé, le Conseil a transmis le dossier à la Commission de Discipline.

La Commission de Discipline a prononcé la peine de suspension pour un terme d'un mois (voyez Rapport Annuel IRE, 1993, p. 151). La Commission d'Appel a cependant mis à néant cette décision et a infligé la peine de la réprimande:

«Attendu que l'appelant explique ce retard par une certaine désorganisation administrative, liée au départ de son employée, ainsi que par diverses mal-adresses successives dans la rédaction de l'ordre de virement remis à sa banque, ayant amené cette dernière à en refuser l'exécution à trois reprises;

Attendu que si le comportement de l'appelant révèle une négligence certaine, il n'apparaît cependant pas que l'exécution tardive de ses obligations en matière de cotisation résulterait d'une volonté délibérée de s'y soustraire ni qu'il ait employé des manœuvres frauduleuses pour induire en erreur la Commission sur les causes réelles de ce retard;

Attendu que la peine de suspension infligée par la Commission de Discipline apparaît d'une sévérité excessive;

Que la négligence de l'appelant, admise par celui-ci, a entraîné des travaux et des frais complémentaires qui sont supportés par l'ensemble de la profession et constitue dès lors un manquement aux justes égards que les réviseurs doivent à leurs confrères;

Que, compte tenu cependant de ce que l'appelant s'est finalement acquitté de la cotisation litigieuse et de ce qu'il n'existe dans son chef aucun antécédent d'ordre disciplinaire, il convient de réduire la peine à lui infliger;

Que la réprimande sanctionnera de manière adéquate les manquements de l'appelant et que cette sanction est de nature à l'inciter à respecter à l'avenir ses obligations pécuniaires envers l'Institut; (...)».

II

0087/93/F

Dans ce dossier (voyez aussi: Rapport Annuel IRE, 1993, p. 156), le Conseil de l'Institut reprochait au réviseur d'avoir établi, d'une part, le rapport revisoral sur l'état résumant la situation active et passive d'une société coopérative en vue de sa transformation en SPRL (civile), alors que jusqu'à l'assemblée générale extraordinaire du 31 juillet 1992 de la société coopérative à transformer, le réviseur en était l'un des coopérateurs et qu'à la suite de cette assemblée générale, son fils était devenu propriétaire de toutes les parts de celle-ci, et d'autre part, le rapport revisoral sur l'état résumant la situation active et passive de la SA «X» en vue de la transformation de cette SA en SPRL, décidée par l'assemblée générale extraordinaire du 31 décembre 1992, qui a ensuite décidé la fusion par absorption de la société ainsi transformée avec la susdite SPRL, par rapport à celle-ci de l'universalité du patrimoine actif et passif de celle-là, alors que son épouse et son fils étaient chacun propriétaire de 50 % des actions de la société anonyme à transformer et que son épouse en était en outre administrateur.

La Commission de Discipline avait prononcé une suspension de trois mois, notamment sur la base des considérations suivantes:

«Attendu que, compte tenu de son lien étroit, respectivement de parenté et d'alliance, avec les personnes qui géraient les sociétés en question, puisqu'il s'agit de son fils et de son épouse, (le réviseur) ne pouvait pas accepter les missions qu'impliquaient les rapports sur l'état résumant la situation active et passive de ces sociétés, ni, par conséquent, déléguer à ses stagiaires, dont l'un est d'ailleurs le

fil en question, tout ou partie du travail requis pour aboutir à l'établissement desdits rapports;

Què les infractions reprochées sont donc établies;

Attendu que c'est à juste titre que le Conseil de l'Institut souligne la gravité de ces infractions, de nature à porter atteinte à la crédibilité de la profession de reviseur d'entreprises aux yeux du public, alors que c'est précisément sur cette crédibilité que le législateur a fondé sa confiance en elle pour lui attribuer certaines missions spécifiques, parmi lesquelles celles prescrites par la loi sur les sociétés commerciales;

Que le caractère fondamental de la règle d'indépendance interdit de prendre en considération, à titre de circonstance atténuante, l'urgence qu'il y aurait eu à l'époque à établir les rapports incriminés;

Qu'au contraire, la faute commise par (le reviseur) est d'autant plus grave que des faits qu'il a exposés il faut déduire, d'une part, qu'il envisageait de masquer sa méconnaissance d'une obligation professionnelle fondamentale sous une apparence de régularité en demandant à un confrère de lui prêter son nom et sa signature, et que d'autre part, il a faussement instruit ses stagiaires au sujet de cette obligation qui sera bientôt la leur;

Que dans ces circonstances, la peine à infliger à (le reviseur) ne peut être inférieure à la suspension;

Que compte tenu du fait que (le reviseur) n'a fait l'objet d'aucune peine disciplinaire antérieure, il y a lieu, par mesure de clémence, de réduire à trois mois la durée de cette suspension; (...).».

La Commission d'Appel a réformé cette décision et a infligé la peine de la suspension pour une durée d'un mois:

«Que si les manquements de l'appelant au devoir d'indépendance sont avérés, il convient, dans l'appréciation de la sanction à appliquer, de ne pas perdre de vue que ces manquements relèvent essentiellement d'une légèreté coupable et ne constituent pas l'expression d'une malhonnêteté délibérée;

Que si la gravité intrinsèque desdits manquements justifie la peine de la suspension retenue par la Commission de discipline, il y a cependant lieu – eu égard notamment à l'absence de tout antécédent dans le chef de l'appelant et au caractère ponctuel des faits mis à sa charge – de réduire comme dit ci-après la durée de la peine à infliger; (...).».

0089/93/N

Comme il est exposé dans le Rapport annuel 1994 de L'Institut des Revisseurs d'Entreprises (p. 158), plusieurs infractions aux normes générales de révision sont retenues à charge du commissaire-reviseur d'une société qui détient plusieurs participations en portefeuille.

La Commission d'Appel qui a procédé à un examen détaillé du dossier a confirmé la décision de la Commission de Discipline, à savoir une suspension de deux mois. Selon la Commission d'Appel, les dossiers de travail, notamment, ne comportent pas suffisamment de matériel probant et les dossiers étaient pour le moins composés de manière négligente. Les faits constatés *«qui impliquent une négation des principes de base»*, selon la Commission d'Appel, justifient une suspension effective pour une durée de deux mois.

Le reviseur en cause a introduit un pourvoi devant la Cour de Cassation qui ne s'est pas encore prononcée.

0094/94/F

En raison du non respect des normes générales de révision, la Commission de Discipline a infligé à un reviseur d'entreprises concerné et à un certain nombre de ses associés pour des infractions similaires (voir Rapport annuel 1994 p. 158) une suspension de deux mois. La Commission de Discipline constate en effet:

«(...)

1. *Dossier (X) (mandat de commissaire-reviseur)*

Attendu que le (Conseil de l'Institut) reproche au défendeur un contrôle surtout axé sur des tests substantifs sur certains comptes de bilan, sans approche des risques;

Que selon le (Conseil de l'Institut) de nombreux postes de comptes de résultats et du bilan n'ont pas été audités et divers points sensibles (litiges, contrôle interne faible), n'ont fait l'objet d'aucun suivi;

Que pour le (Conseil de l'Institut) il s'agit d'un dossier faible sur le fond;

Attendu que le défendeur estime au contraire que les tests substantifs qu'il a effectués constituent l'approche par les risques, que les postes du bilan ont été audités et que les points sensibles ont fait l'objet d'un suivi avec le client;

Qu'à l'appui de sa défense, il produit diverses pièces et invoque le fait que la recommandation de révision relative au risque de révision du 3 décembre 1993 ne pourrait être appliquée au présent dossier, antérieur à cette recommandation;

Attendu toutefois que les pièces versées aux débats par le défendeur ne constituent pas un ensemble qui témoigne d'un contrôle systématique et plénier;

Que d'autre part, son approche, telle qu'elle se dégage de ces pièces, est essentiellement comptable, alors que l'approche par les risques a toujours été un élément important du contrôle, avant qu'elle ne fasse l'objet d'une formalisation explicite sous forme de la recommandation invoquée par le défendeur (voy. recommandations du 5 janvier 1987 sur le programme de contrôle et les documents de travail du reviseur d'entreprises);

Que l'infraction au point 1.1. des normes générales de révision est donc établie;

2. Dossier (Y) (mandat de commissaire-reviseur)

(...)

Attendu (...) que suivant le (Conseil de l'Institut), ce dossier ne comporte pas d'évidence de travaux effectués, mais collationne seulement une série de chiffres et que les conclusions sont très peu explicites;

Attendu que le défendeur estime au contraire que ses travaux de contrôle ont été effectués conformément aux normes générales de révision à l'aide de tests opérationnels, par rapprochement de soldes avec les pièces justificatives et par des contrôles indiciaires et évolutifs d'un exercice à l'autre;

Attendu toutefois que les pièces qu'il verse aux débats, notamment le programme de travail vierge, confirment le fondement du grief du (Conseil de l'Institut), à savoir l'approche comptable et non d'audit suivie par le défendeur, ainsi que l'indigence du dossier en traces écrites;

Que la circonstance que l'audit des hôpitaux soit un domaine récent et très compliqué, ne dispensait pas le défendeur d'exécuter sa mission dans le respect des normes, bien au contraire;

Que l'infraction aux points 1.1. et 2.2. des normes générales de révision est donc établie (...)

Un des confrères ayant interjeté appel sera acquitté sur la base d'arguments de procédure.

«(...)

Attendu que l'appelant sollicite l'annulation de la décision déférée pour violation des droits de la défense aux motifs:

- *d'une part, que le dossier d'information préalable à la procédure disciplinaire menée à son encontre ne contenait pas d'éléments sur les travaux de la Commission de Surveillance, travaux à l'origine des présentes poursuites disciplinaires;*
- *d'autre part, que les accusations formulées contre l'appelant n'étaient étayées par aucun élément probant, impliquant ainsi un renversement inadmissible de la charge de la preuve;*

(...)

Que la décision déférée a considéré que le droit de défense de l'actuel appelant avait été respecté dans la mesure où il avait pu invoquer et développer devant la Commission de Discipline tous moyens à l'appui des contestations qu'il formulait quant aux manquements professionnels invoqués;

(...)

Attendu qu'en admettant que soient imposées au reviseur concerné par la présente procédure la démonstration de l'inexactitude des griefs qui lui étaient adressés et celle du fondement des contestations qu'il formulait à l'égard de poursuites disciplinaires menées sur la seule base d'un rapport dénué de force probante particulière et non étayé par les éléments matériels tirés des travaux contrôlés, la décision déférée a entériné un renversement de la charge de la preuve contraire au respect des droits de la défense et de la présomption d'innocence;

Attendu que force est de constater que, pas plus que devant la Commission de Discipline, ne figurent au dossier soumis à la Commission d'Appel, les pièces nécessaires à l'appréciation du bien-fondé des reproches formulés par le Conseil de l'Institut à l'égard de l'appelant;

Que, notamment, en l'absence de tous procès-verbaux qui auraient pu être dressés contrairement à l'issue de chacune des réunions tenues en 1992 et 1993 par la Commission de Surveillance, l'exactitude des manquements invoqués ne peut être vérifiée;

Qu'il n'incombe pas à l'instance disciplinaire, dans l'exercice de sa mission juridictionnelle, de suppléer aux insuffisances de l'information préalable aux poursuites;

*Qu'il échet de constater en l'espèce que les fautes et omissions imputées à l'appelant à l'appui des poursuites disciplinaires menées à son encontre ne sont pas établies à suffisance de droit;
(...)».*

0096/94/N

Un reviseur d'entreprises qui s'est vu infliger par la Commission de Discipline une suspension de deux mois (voir Rapport annuel 1994 du Conseil de L'Institut, p. 165), a interjeté appel devant la Commission d'Appel qui statue dans les termes suivants:

«En ce qui concerne les faits mis à charge:

Considérant que, à l'égard de la S.A. (X), l'appelant ne fait valoir des griefs qu'en ce qui concerne l'inventaire, les contrats à terme et les immobilisations corporelles;

Considérant qu'il ne conteste pas les faits relatifs au conseil d'entreprise;

Considérant qu'en ce qui concerne le contrôle interne, il a été constaté qu'il n'existe aucune documentation à ce propos, alors que le reviseur d'entreprises est tenu de consigner ou de faire consigner les travaux de révision accomplis par lui ou par ses collaborateurs, de manière à procurer un reflet fidèle de la mission accomplie;

Que dans le rapport il n'est pas fait état des difficultés rencontrées par l'appelant en raison du remplacement incessant du personnel responsable du mandataire, alors que devant l'impossibilité d'organiser un contrôle approfondi, une réserve aurait du être faite;

Qu'il importe encore de constater que le contrôle interne doit fonctionner valablement durant toute la durée de l'exercice, faute de quoi il y a des risques considérables et l'impossibilité pour le reviseur d'entreprises de s'appuyer sur le contrôle interne, d'où la nécessité pour lui de mettre en œuvre des procédures de substitution, et que par ailleurs il reprend dans ses documents de travail une description du contrôle interne si celui-ci existe et que cette description n'y figure pas;

Considérant que les documents de contrôle du compte banque sont incomplets et ne permettent pas de constater la concordance entre le dossier de travail et les comptes annuels;

Qu'en cas de structuration valable du dossier de travail, une telle concordance aurait été facile à établir et que l'erreur de la banque aurait été mentionnée dans le dossier de travail à l'endroit approprié;

Qu'il est dès lors impensable que dans un dossier de révision, un écart avec une confirmation de solde par la banque ne soit pas documenté;

Considérant que sur la base des éléments du dossier de travail se trouvant dans le dossier déposé, on peut constater aisément qu'il n'y a que très peu d'indications concernant les contrôles effectués;

Que le constat à propos du «compte bancaire» (banque) démontre à suffisance que les conséquences à tirer du contrôle n'ont pas été reprises de manière satisfaisante dans les papiers de travail;

Que les documents déposés démontrent à suffisance que les dossiers de travail ne comportent pas suffisamment d'indications quant aux contrôles à effectuer ou effectués;

Considérant, à propos de l'inventaire, qu'il a été constaté que les documents y relatifs sont effectivement des photocopies de documents de travail établis par l'entreprise;

Qu'il appert d'emblée que ces documents ont à peine été vérifiés, que seuls quelques produits de la liste ont été marqués comme étant à contrôler et que pour certains, la quantité vérifiée est mentionnée;

Qu'en ce qui concerne les travaux de contrôle y afférents notamment, par exemple, l'appréciation du pourcentage vérifié en face du montant global de l'inventaire et/ou de l'évaluation des quantités inventoriées, on ne trouve pas la moindre trace dans les papiers de travail;

(...)

Que l'explication du défendeur qu'un certain nombre de vérifications ont été faites, n'est pas étayée faute d'indications suffisantes;

(...)

Considérant que le dossier de l'appelant concernant (Y) ne comprend qu'une «note de travail comptes annuels» qui ne constitue pas un programme de révision mais plutôt la consignation minimaliste des travaux de contrôle effectués;

Qu'un programme de contrôle est effectivement un document établi au début des travaux de révision et complété ultérieurement par des notes relatives à l'accomplissement des travaux;

Que la «note de travail comptes annuels» ne correspond pas à cette définition et que son texte n'indique nullement le type de contrôle à mettre en œuvre par rubrique;

Qu'une telle situation constitue une infraction au point 2.1. des normes générales de révision;

Qu'en outre le dossier ne comprend qu'une liste générale récapitulative des postes du bilan avec des indications sommaires dont on ne saurait déduire qui a effectué les contrôles ni même si ceux-ci ont été réellement effectués;

Que même si l'on admet que les travaux de contrôle peuvent raisonnablement être limités dans un dossier qui ne comporte pas d'activité importante, le dossier de travail n'en doit pas moins comporter une trace suffisante des travaux de contrôle mis en œuvre;

Considérant que l'appelant, en ce qui concerne le contrôle interne, a soutenu qu'il avait été procédé, au début du mandat, à une évaluation approfondie, que l'analyse de ces constats avait été confirmée par la suite, qu'une réévaluation permanente du contrôle interne a été faite, qu'il n'y avait plus de personnel en service à la fin de l'exercice et que manifestement il n'y avait plus d'activités industrielles;

Que dans ces circonstances, il aurait dû constater que le contrôle interne avait été interrompu et qu'il aurait dû contrôler les comptes annuels au moyen de contrôles de validation;

Que ceci aurait dû être mentionné clairement dans ses papiers de travail;

Considérant que l'appelant, en ce qui concerne la S.A. (Z), fait valoir qu'un contrôle circonstancié n'était pas requis de la part du reviseur d'entreprises et qu'il avait une connaissance suffisante de l'entreprise à la suite de ses travaux antérieurs;

Que cela ne le dispensait toutefois pas d'étayer clairement ses travaux de contrôle détaillés, même si c'est dans un dossier de travail restreint;

Qu'on ne peut en aucune manière déduire du dossier de travail tel que produit par l'appelant quels sont les contrôles qu'il a mis en œuvre;

Considérant que la conclusion de tout cela c'est que l'appelant manque manifestement de connaissances techniques et qu'il n'accomplit pas les missions qui lui sont confiées conformément aux normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Que ces défaillances se situent surtout au niveau de la présentation des documents de travail et de la qualité de la justification de son opinion;

Que les dossiers de travail sont insuffisamment documentés et ne comprennent pas de justificatifs suffisants des contrôles mis en œuvre;

Que l'examen en appel a également démontré que la sanction infligée par la Commission de discipline, est proportionnelle aux infractions constatées (...)»
(traduction)

Le réviseur d'entreprises se voit infliger une suspension de deux mois.

0097/94/N

La Commission d'Appel juge que la suspension de deux mois prononcée par la Commission de Discipline en raison d'infractions aux normes générales de révision (Rapport Annuel du Conseil 1994, p. 165) se justifie:

«En ce qui concerne les incriminations:

Considérant que l'appelant a déposé le 14 décembre 1994, un programme de contrôle relatif au dossier (X);

Que ce document constitue un premier pas vers un programme de contrôle mais ne saurait, en raison de son caractère très succinct, être considéré comme un programme de contrôle à part entière;

Que le dossier comprend ensuite une «note de travail comptes annuels» qui ne constitue pas davantage un programme de contrôle, mais plutôt une consignation minimaliste des travaux exécutés;

Qu'un programme de contrôle est un document établi au début des travaux de contrôle en mentionnant les travaux de contrôle à mettre en œuvre et complété ensuite concernant l'exécution desdits travaux;

Que le document «note de travail comptes annuels» ne correspond pas à cette définition (...);

Considérant que concernant la situation fiscale et les risques, l'information communiquée par l'entreprise dans l'annexe n° XV.D des comptes annuels est une indication ou référence insuffisante à un contrôle quelconque ou un quelconque dossier fiscal;

Que la mention manuscrite à laquelle l'appelant renvoie prête à confusion; qu'il est fait mention, en effet, sans autres commentaires, de pertes fiscales à concurrence de BEF 45.000.146 alors que finalement la société mentionne dans son rapport un montant de BEF 39.966.767 et ce sans référence à un contrôle, une explication ou un suivi par l'appelant dans son dossier de travail;

Que la circonstance que le dossier fiscal ait été tenu par un comptable externe ne constitue pas un argument qui dispense de la prise de connaissance ou de la mise en œuvre des travaux de contrôle nécessaires;

Que c'est à raison que cette incrimination a également été retenue, puisqu'aucune confrontation n'est faite au moyen de chiffres concrets et que le dossier de travail ne comporte pas le moindre commentaire;

(...)

Considérant que le flou quant aux contrôles effectués sur des participations importantes (...) s'est avéré prouvé;

Que les contrôles effectués ne se retrouvent en effet que très difficilement dans les papiers de travail;

Que les défaillances dans l'établissement des dossiers de travail ont pour conséquence que les notes de travail n'apportent pas la clarté quant à l'origine et/ou au caractère raisonnable de l'augmentation en cours de l'exercice 1992 des investissements dans des immobilisations financières et de la diminution des créances à long terme;

Considérant que les documents produits en date du 14 décembre 1994 comportent des informations supplémentaires concernant le caractère complet des produits enregistrés;

Qu'un examen de ces papiers de travail démontre la présence de mentions de contrôles sommaires mais peu claires et que la réconciliation avec le montant des charges et des dettes (rubrique I-V.A) des comptes annuels est faite au moyen de l'addition de trois montants;

Qu'il n'est toutefois prouvé nulle part que l'appelant aurait procédé à un contrôle du caractère complet des produits enregistrés;

Considérant que concernant (Y), une note de travail "comptes annuels" est également déposée au titre de **programme de contrôle**, comparable à celle mentionnée ci-dessus pour (X) et présentant les mêmes défauts;

Que ce document ne mentionne nullement des travaux de contrôle spécifiques pour la révision d'une société d'investissement;

Que dès lors, il y a également infraction au point 2.1. des normes générales de révision;

(...)

Considérant que les notes de travail de l'appelant ne comprennent pas de copie des comptes annuels des sociétés dans lesquelles des **participations** sont détenues;

Que la circonstance que ces sociétés n'avaient pas de commissaire-reviseur ne fait que renforcer encore la nécessité pour l'appelant de procéder à un contrôle, si bien qu'un simple examen des comptes annuels, concernant les participations importantes sans autre vérification sur place, s'avère insuffisant;

Que les contrôles décrits par l'appelant dans son mémoire de défense sont insuffisants pour la rubrique «participations» qui représente plus de 50 % du total de bilan;

Considérant qu'il est reproché à l'appelant dans le dossier (Z) de n'avoir procédé qu'à un contrôle limité alors que son rapport fait état d'un **contrôle plénier**;

Qu'il importe d'observer d'abord que l'argumentation de l'appelant ne tient pas toujours, notamment en ce qui concerne le contrôle plénier ou non dans le cas d'un apport en nature;

Qu'il importe toutefois de noter surtout que les documents déposés par la Commission de Discipline après le prononcé témoignent toujours, en raison notamment de leur manque de clarté, d'un contrôle incomplet;

(...)

Considérant et concluant que l'examen en appel a seulement révélé une absence de preuve pour les faits I-c, II-f et III-b;

Que les autres faits sont restés prouvés et continuent à témoigner d'un manque de connaissances techniques dans le chef de l'appelant;

Qu'ils démontrent en outre qu'il ne s'acquitte pas des missions qui lui sont confiées conformément aux normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Que ces manquements se situent surtout au niveau de la présentation des papiers de travail et de la qualité de la justification de l'opinion; que les dossiers de travail sont insuffisamment documentés et ne comportent pas de preuves suffisantes des travaux de contrôle mis en œuvre par le réviseur d'entreprises en cause;

Que ces manquements très graves dans le chef de l'appelant justifient la sanction infligée par la Commission de discipline (...)». (traduction)

Le réviseur d'entreprises se voit infliger une suspension de deux mois.

0099/94/F

Ayant constaté que le confrère omet systématiquement de répondre aux demandes réitérées de l'Institut l'invitant à rentrer sa déclaration sur l'honneur en vue du calcul de la cotisation variable et à payer ses cotisations, la Commission de Discipline lui inflige par défaut la peine de la radiation.

«Attendu que les faits reprochés sont établis par les pièces du dossier et qu'ils constituent des manquements aux dispositions légales visées dans le rapport du Conseil, notamment à l'article 19bis, 2° de la loi précitée;

Que ces manquements sont incompatibles avec l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises; (...)»

0100/94/N

Constatant que le confrère omet systématiquement de répondre aux demandes réitérées de payer ses cotisations, et devant l'absence totale de réaction à diverses lettres envoyées par l'Institut, la Commission de Discipline inflige par défaut la sanction de la radiation.

«L'attitude de l'intéressé a provoqué des travaux et des frais supplémentaires qui sont supportés par l'ensemble de la profession. Elle comporte un manquement aux justes égards que les réviseurs d'entreprises doivent à leurs confrères faisant partie des organes de l'Institut (article 3 de l'AR du 10 janvier 1994 – Règlement de déontologie).

(...) Le fait de ne pas répondre au courrier de l'Institut est indigne du reviseur d'entreprises, contraire à la dignité, à la probité et à la délicatesse et témoigne aussi d'un manque de respect dû aux confrères.

L'intéressé s'est vu offrir à de multiples reprises l'occasion de se conformer à ses obligations envers l'Institut. Son comportement témoigne d'un état d'esprit inadmissible pour un membre de l'Institut ...» (traduction)

0101/94/F

Le reviseur d'entreprises concerné est appelé à comparaître devant la Commission de Discipline à l'occasion des commentaires qu'il a faits à propos de l'intervention de confrères, sous la charge notamment de ne pas avoir respecté l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (voyez aussi Rapport Annuel IRE, 1994, p. 167). La Commission de Discipline a décidé:

«Attendu que dans son rapport du 2 décembre 1994 à la Commission de Discipline, le Conseil de l'Institut expose:

- que M.(A) exerce sa profession de reviseur d'entreprises au sein de la société de reviseurs d'entreprises (X), (...);*
- que par des articles de presse, il a appris que (X) formulait des critiques sur l'intervention de (Y), Reviseurs d'Entreprises (société civile membre de l'IRE, désignée ci-après sous le sigle (Y)-RE), et sur les membres de ce cabinet, dans le cadre du dossier (...);*
- que ces critiques apparaissent dans un rapport du .../194 (pages...), signé par MM.(A) et (B), tous deux associés de (X), (...);*
- qu'il a constaté, notamment sur base de la lettre (...) qu'il a reçue de MM. (A) et (B) en réponse de sa demande de renseignements, que ni (Y)-RE, ni MM. (C) et (D), reviseurs d'entreprises attachés au cabinet (Y)-RE, n'ont été mis au courant des points sur lesquels des critiques ont été émises à leur sujet dans ledit rapport;*

Attendu que le Conseil de l'Institut reproche à M.(A) d'avoir ainsi enfreint les dispositions suivantes:

- l'article 25, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises, pour n'avoir pas fait connaître immédiatement à (Y)-RE les points sur lesquels portait la divergence de vue sur le travail de ceux-ci,*

- l'article 25, alinéa 2, de cet arrêté royal pour avoir, dans cette situation, manqué de discernement, dès lors que la prise de contact avec (Y)-RE était susceptible de lui fournir des informations lui permettant d'apprécier le dossier dans son contexte,
- l'article 3 du même arrêté royal pour avoir manqué à la dignité, à la probité, à la délicatesse et aux justes égards dus aux confrères, en émettant des critiques au sujet de l'indépendance et de l'offre de (Y) du .../.../..., critiques dont le Conseil n'aperçoit pas la valeur ajoutée ni le lien direct avec la mission initiale;

(...)

(...) LES PASSAGES INCRIMES DE CE RAPPORT

Attendu que la partie du rapport du (...) de MM. (A) et (B) (...) reposant au dossier disciplinaire constitué par le Conseil de l'IRE à l'appui de sa présente action, a trait à l'«Appréciation du rôle des consultants: (Y)»;

(...)

(...) DISCUSSION

a) L'infraction à l'article 25, al.1er de l'A.R. du 10 janvier 1994

Attendu que M.(A) plaide que ledit article 25 ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce, dès lors que, selon lui, le passage incrimé de son rapport met en cause la seule société (Y)-MC⁽¹⁾, tant au point de vue du travail effectué par celle-ci que du point de vue d'un conflit d'intérêts potentiel, à l'exclusion d'un quelconque travail effectué par (Y)-RE;

(...)

Attendu, en ce qui concerne le point (...), que la lecture de celui-ci fait apparaître que ce n'est qu'à la suite d'une déduction intellectuelle extensive, que le Conseil de l'Institut a pu y voir une mise en cause directe ou indirecte du travail de (Y)-RE ou de M.(C);

Qu'en effet, s'il est vrai que (Y)-MC et (Y)-RE ont créé entre elles un certain amalgame, puisque les prestations de M.(C), reviseur d'entreprises du cabinet (Y)-RE, (...), l'ont été pour compte de (Y)-MC (...) et facturés par celle-ci

⁽¹⁾ Dans la décision de la Commission de Discipline, la société (Y)-Management Consultants est désignée par le sigle (Y)-MC.



(...), il n'en reste pas moins que le travail critiqué (...) est celui que (Y)-MC s'était engagée à accomplir (...), à laquelle (Y)-RE est étrangère;

Que ce travail n'est donc d'aucune manière imputable ou attribuable à cette dernière, à l'égard de laquelle M.(A) n'avait donc aucune obligation de communication sur base de l'article 25;

Que d'autre part, M.(C) ayant été adjoint à une équipe composée de personnes non réviseurs d'entreprises, (...) le fait pour M.(A) de critiquer le travail effectué par cette équipe, n'implique pas la mise en cause, ni directe ni indirecte, de celui exécuté par M.(C), pour compte des consultants (Y)-MC et non en sa qualité de réviseur d'entreprises, le travail exécuté personnellement par celui-ci n'étant d'ailleurs ni identifié ni apparemment individualisable;

Que dans ces circonstances, considérer que M.(A) aurait eu une obligation de faire connaître à M.(C) son point de vue sur le travail accompli par celui-ci au sein de l'équipe susmentionnée, reviendrait en réalité, dans les circonstances de la cause, à lui imposer de procéder à l'identification et à l'individualisation de ce travail, ce qui n'était pas prévu par sa mission;

Que l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'implique pas l'obligation pour M.(A) de procéder à de telles investigations en vue de satisfaire à son prescrit;

(...)

b) L'infraction à l'article 25, al.2 de l'A.R. du 10 janvier 1994

Attendu que le Conseil de l'Institut ne mentionne aucune information que M.(A) n'aurait pas recueillie auprès de (Y)-RE alors qu'elle lui aurait permis d'apprécier (autrement) le dossier dans son contexte;

Qu'il ne ressort donc d'aucun élément du dossier que M.(A) aurait manqué de discernement;

Qu'au contraire, il établit avoir eu, en vue de s'informer, divers entretiens avec M.(C) (...);

c) L'infraction à l'article 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994

(...)

Attendu que (...), le Conseil de l'Institut reproche en réalité à M.(A) d'avoir (...) émis au sujet de confrères ((Y)-RE, C et D) des critiques à qualifier de

gratuites parce que, d'une part, elles ne lui auraient pas été demandées, et que d'autre part, elles n'auraient servi en rien les intérêts du client (...);

(...)

Attendu (...) que le grief de manquement à la dignité, à la probité, à la délicatesse et aux justes égards dus aux confrères, n'est pas davantage fondé;

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Déclare non fondée l'action disciplinaire introduite à charge de M.(A).»

0102/94/N

Le Conseil a invité les instances disciplinaires à se prononcer sur la question de savoir si un réviseur d'entreprises commet ou non une infraction à l'article 25 du règlement de discipline, à l'occasion d'une mission comprenant (notamment) l'appréciation de l'intervention d'un confrère (voir aussi Rapport annuel de l'IRE 1994, p. 168). La Commission de Discipline estime qu'en l'occurrence le réviseur d'entreprises a omis d'informer son confrère des points sur lesquels il existe une divergence de vue et qui ont donné lieu à la mise en cause d'un autre réviseur d'entreprises. L'intéressé fait l'objet d'un avertissement. Le réviseur d'entreprises a interjeté appel contre la décision et l'affaire est en cours.

0103/94/N

Comme il est rappelé dans le Rapport annuel de L'Institut des Réviseurs d'Entreprises 1994 (p. 168), il est reproché au réviseur d'entreprises dans ce dossier d'avoir établi le rapport revisoral relatif à un apport en nature, alors que le siège social de la société bénéficiaire de l'apport est à l'adresse de la société de révision. En outre, la société bénéficiaire de l'apport sera reprise ultérieurement par une société, avec laquelle la société de révision entretient des relations de collaboration professionnelle. La Commission de Discipline estime que le réviseur d'entreprises en cause a exécuté la mission dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son accomplissement. Le réviseur d'entreprises a interjeté appel de la suspension de trois mois infligée par la Commission de Discipline et la Commission d'Appel n'a pas encore statué.

0104/95/F

Ayant constaté que le confrère omet systématiquement de répondre aux demandes répétées de l'Institut d'introduire la déclaration sur l'honneur des honoraires bruts, laquelle sert de base pour le calcul de la cotisation variable, de sorte que celle-ci ne peut être calculée et demandée à l'intéressé, le Conseil a transmis le dossier à la Commission de Discipline.

La Commission de Discipline a prononcé un avertissement:

«Attendu que M. ne conteste pas les faits qui lui sont reprochés;

Que dans son mémoire, il expose toutefois qu'il s'agit là d'une négligence involontaire, due à la maladie et aux problèmes qui en découlent, et qu'entretemps la question de la cotisation a été réglée;

Qu'il présente ses excuses au Président de l'IRE, se dit prêt à rembourser à l'Institut les frais occasionnés par sa négligence involontaire et sollicite l'indulgence de la Commission de Discipline;

Attendu que M. est confronté depuis de nombreux mois à des problèmes de santé graves, l'affectant dans l'organisation de son travail, ainsi qu'en témoignent les certificats médicaux joints à son mémoire;

Que dans ces circonstances, le retard mis par M. à établir la déclaration sur l'honneur relative aux honoraires bruts qu'il a perçus, ne peut être interprété comme valant refus délibéré de se mettre en règle sur ce point;

Que d'autre part, M. a accompli la formalité manquante et a effectué le paiement de la cotisation variable 1994;

Que dans ces circonstances, la peine à infliger à M. peut, par mesure de clémence exceptionnelle, être réduite à celle de l'avertissement; (...).»

0105/95/F

(cas similaire au dossier 0104/95/F)

0106/95/N

Ayant constaté que le confrère omet systématiquement de répondre à la demande réitérée de payer ses cotisations et qu'il ne réagit même pas aux

divers courriers de l'Institut, la Commission de Discipline a prononcé par défaut la sanction de la radiation:

«La défaillance de l'intéressé a résulté en des travaux et des frais supplémentaires qui sont supportés par l'ensemble de la profession. Elle implique un manquement aux justes égards que le réviseur d'entreprises doit à ses confrères qui font partie des organes de l'Institut.

L'absence de réponse à un courrier adressé par l'Institut est indigne du réviseur d'entreprises et constitue un manquement à l'article 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994.

L'attitude de l'intéressé est inadmissible. Mais compte tenu des sanctions disciplinaires qui lui ont déjà été infligées pour des infractions similaires, (...) la sanction de la radiation s'impose».

Le réviseur d'entreprises concerné a interjeté appel de cette décision. La Commission d'Appel a ramené la radiation à une suspension d'un an:

«Considérant qu'à la suite de l'examen par la Commission d'Appel, les faits incriminés sont restés prouvés;

Que d'ailleurs ces faits ne sont pas contestés;

Considérant qu'il ressort de l'entretien entre la Commission et l'intéressé, qu'il dispose encore d'intentions suffisamment positives pour n'infliger qu'une suspension d'un an;

Qu'il sera obligé de se faire remplacer judicieusement pendant cette période, ce qui peut être utile pour la reprise de ses activités revisorales; (...)». (traduction)

0107/95/F

Etant entendu que le réviseur d'entreprises ne respecte pas ses obligations en matière de communication annuelle, le Conseil décide de renvoyer le dossier à la Commission de Discipline. Le réviseur a déjà été cité dans un autre dossier. Dans cette dernière affaire disciplinaire, la radiation a été prononcée, si bien que l'actuel dossier disciplinaire est sans objet.

0108/95/N

Etant entendu que le reviseur d'entreprises ne respecte pas ses obligations en matière de communication annuelle, le Conseil décide de renvoyer le dossier à la Commission de Discipline. Le reviseur concerné ayant déjà été cité dans un autre dossier disciplinaire dans lequel il a été condamné à la radiation, la présente affaire disciplinaire est sans objet.

0109/95/F



Le Conseil constate qu'un reviseur d'entreprises intervient pour une entreprise auprès d'établissements financiers en vue de l'obtention d'un crédit. Ce reviseur s'immisce en outre dans la gestion d'une autre société, dans laquelle il exerce la fonction de commissaire-reviseur, en étant titulaire d'une procuration pour le recouvrement d'une créance que la société détient sur un tiers. Et enfin, il s'avère que dans trois autres entreprises, il assume directement ou indirectement la gestion. La Commission de Discipline estime que les faits constatés sont incontestablement contraires au principe de l'indépendance. Le reviseur d'entreprises ignore les interdictions en matière de représentation de sociétés, et ne tient pas compte, en outre, du fait qu'il est exclu qu'il participe à la gestion d'entreprises. Il se voit infliger la radiation mais interjette appel auprès de la Commission d'Appel. L'affaire est en cours.

0110/95/N

Un reviseur d'entreprises est invité à venir commenter devant la Commission de Surveillance un dossier concret, mais il omet de donner suite. Il ne rentre pas non plus ses communications annuelles. En raison de l'absence d'une réaction quelconque, le reviseur est cité à comparaître devant l'instance disciplinaire. La Commission de Discipline n'a pas encore statué.

0111/95/N

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est saisi d'une plainte émanant d'un tiers concernant le rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels d'une société déterminée. Après avoir examiné le dossier, la Conseil décide de le renvoyer à la Commission de Discipline. Tout

d'abord, le Conseil estime que les formules utilisées dans le rapport ne témoignent pas d'une totale indépendance et d'une impartialité complète, qu'on est en droit d'attendre de la part d'un commissaire-reviseur. Le fait aussi que certains passages du rapport sont identiques à des passages du rapport de gestion du conseil d'administration de la société en cause, fait présumer que l'indépendance (d'apparence) n'est pas respectée. Le langage utilisé pose aussi des problèmes en termes de dignité, de probité et de délicatesse. Par ailleurs, le Conseil estime que la déclaration du commissaire-reviseur ne se fonde pas sur des travaux de contrôle ciblés et soigneusement mis en œuvre. Et enfin, le dossier de travail présente certains traits remarquables (un certain nombre de documents seraient postérieurs de plus de cinq mois à la date du rapport du commissaire, si bien que le Conseil suppose que les documents de travail – ou du moins une partie de ceux-ci – ont été établis à posteriori). Le Conseil estime qu'en l'occurrence le dossier de travail n'est pas le reflet fidèle de l'exécution donnée à la mission.

La Commission de Discipline doit encore se prononcer.

0112/95/N

Le réviseur d'entreprises concerné est invité à comparaître devant la Commission de Discipline en raison de l'envoi à des clients potentiels de lettres offrant son savoir faire et son expérience «à des conditions particulièrement avantageuses». L'offre de services porte d'une part sur le contrôle revisoral en d'autre part sur l'expertise et le soutien en ce qui concerne les aspects comptables du fonctionnement dans un secteur donné. Le Conseil estime que le procédé est contraire à l'article 26 du règlement de déontologie et à l'interdiction d'offre de services et de démarchage, et invite la Commission de Discipline à infliger une sanction disciplinaire. L'affaire est en cours.

0113/95/N

Le Conseil constate qu'un réviseur d'entreprises intervient comme administrateur et représentant d'un certain nombre de sociétés commerciales. Puisqu'il est exclu qu'un réviseur d'entreprises puisse directement ou indirectement participer à l'administration de toute société dans le sens de la

loi comptable, le Conseil transmet le dossier à la Commission de Discipline qui examine actuellement l'affaire.

0114/95/N

Un réviseur d'entreprises (en tant que représentant d'une société de révision) est nommé commissaire-réviseur dans une série de sociétés appartenant à un groupe donné. Une société avec laquelle la société de révision de l'intéressé entretient des liens de collaboration professionnelle, reprend diverses sociétés du groupe. Le Conseil est d'avis que le réviseur concerné aurait dû démissionner au moment du lancement des négociations de reprise. Ce n'est qu'au tout dernier moment qu'il a présenté sa démission, mettant ainsi son indépendance (d'apparence) en cause, selon le Conseil.

L'affaire est actuellement soumise à la Commission de Discipline.

E. COMMISSION DU STAGE



La Commission est composée du Président de l'IRE, Monsieur Paul P. BEHETS,

- *d'un membre d'honneur*
Monsieur Hendrik J. BLOCK, reviseur d'entreprises honoraire,
- *de trois membres du Conseil*
Messieurs Boudewijn CALLENS, André KILESE et Michel C. VAES,
- *de trois membres extérieurs*
Messieurs Georges HEPNER, Daniel VAN CUTSEM et Jan VANFRAECHEM, reviseurs d'entreprises,
- *de quatre suppléants*
Madame Vinciane MARICQ, Messieurs Paul LURKIN, Herman VAN IMPE, membre du Conseil, et René VAN ASBROECK, reviseurs d'entreprises.

Elle a tenu neuf séances en 1995.

1. APPROBATION DE CONVENTIONS DE STAGE

Au mois d'avril 1995, la Commission du Stage a approuvé 143 conventions.

Plusieurs conventions ont été retournées aux intéressés avant approbation au motif qu'elles ne respectaient pas le délai maximum de non-concurrence fixé à trois ans; d'autres l'ont été parce qu'elles ne prévoyaient pas une période d'essai d'une année; d'autres encore parce qu'elles mentionnaient toujours un préavis de 48 heures en cas de faute grave.

Un candidat, détenteur d'un diplôme reconnu par l'arrêté royal du 10 janvier 1980 a été admis au stage cette année (gradué).

Au 31 décembre 1995, l'Institut comptait 375 stagiaires.

Stagiaires en première année – début du stage avril 1995:	127
Stagiaires en deuxième année – début du stage avril 1994:	107
Stagiaires en troisième année – début du stage avril 1993:	84
Stagiaires prolongés – début du stage antérieur à avril 1993:	57

Une nouvelle disposition concernant les admissions au stage a été prise par la Commission.

Dorénavant lors de l'engagement d'un stagiaire, le reviseur se devra de signer en plus de la convention de stage une lettre d'engagement («comfort letter») établie par la Commission et dont le modèle est reproduit ci-dessous:

«LETTRE D'ENGAGEMENT»:

Je soussigné, X, reviseur d'entreprises, domicilié à ..., inscrit au tableau sous le n° ... depuis le ... m'engage sur l'honneur à mettre en œuvre les différents principes qui suivent tout au long du stage de Madame/Monsieur Y.

- 1. Je dispose actuellement d'un volume de travail suffisant en missions revisorales et d'une organisation appropriée pour que le stagiaire puisse prester au minimum un volume de 1.000 heures par an en missions revisorales.*

Je veillerai à ce que ces missions se répartissent au mieux entre les différentes natures possibles (mandats de commissaire, missions spéciales, etc...).

- 2. J'accorderai au stagiaire les disponibilités voulues pour qu'il puisse participer aux séminaires de stage ainsi qu'à d'autres journées de formation organisées par l'IRE.*

La formation dispensée par l'IRE ne peut toutefois constituer qu'un complément à la formation donnée par le maître de stage, tâche qui lui revient au premier chef. Je veillerai donc personnellement à ce que le stagiaire reçoive une formation de qualité.

- 3. Je veillerai à ce que le stagiaire participe au maximum et en fonction des possibilités d'organisation du cabinet dont je fais partie, à des missions réa-*

lisées sous ma responsabilité. Si mon cabinet dispose de plusieurs sièges dans le pays, je veillerai à ce que le stagiaire soit attaché de préférence à mon bureau.

4. J'attirerai l'attention du stagiaire sur l'importance d'acquérir une maturité professionnelle digne de notre profession. Un reviseur d'entreprises n'est pas seulement un technicien. Il doit aussi être à même de s'exprimer en public (assemblée générale, conseil d'entreprise, autorités de contrôle, etc...) avec clarté et fermeté.

Je veillerai à assurer au stagiaire la possibilité de se former à cet égard.

5. Je suis d'avis que le stagiaire, au-delà de la réussite de l'examen d'entrée, dispose des atouts nécessaires pour entamer un stage fructueux.

2. REDUCTION ET PROLONGATION DU STAGE

2.1. Réduction du stage

Deux Experts comptables ont été admis directement à l'examen d'aptitude en application de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

2.2. Prolongation du stage

2.2.1. Quarante-six stagiaires ont vu leur stage prolongé de trois mois à un an en 1995 à la suite de l'échec à l'examen d'aptitude.

2.2.2. Le stage de dix-neuf stagiaires a été prolongé parce que leur journal n'a pas été introduit dans le délai fixé par la Commission.

2.2.3. Deux stages ont été prolongés au motif que les candidats avaient effectué une partie de stage supérieure à une année à l'étranger (article 4 de l'arrêté royal 13 octobre 1987).

2.2.4. Le stage de soixante-six candidats a été prolongé lors des délibérations d'admission à l'examen d'aptitude. En effet l'article 3, alinéa 2 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 stipule: «Lorsque la Commission du Stage estime la formation insuffisante, elle peut, au maximum à trois reprises, prolonger le stage d'une durée d'un an au plus».

En vertu de cette disposition, tous les stagiaires n'ayant pas obtenu des résultats satisfaisants aux examens organisés par la Commission, ont vu leur stage prolongé jusqu'à la prochaine session d'examen.

Si après trois prolongation d'une année un candidat n'a toujours pas satisfait aux examens de stage, il sera admis d'office à l'examen d'aptitude. Son dossier sera néanmoins assorti d'un avis négatif de la Commission du Stage. Un candidat s'est trouvé dans cette situation en 1995. Il a réussi l'examen d'aptitude.

3. CONTRÔLE DES JOURNAUX DE STAGE

3.1. Généralités

Au cours de l'année écoulée, la Commission du Stage a examiné les journaux de l'année 1994 et a vérifié si le stage se déroulait conformément aux prescriptions légales.

La Commission a entendu plusieurs maîtres de stage et stagiaires concernant le nombre, la durée et/ou la nature de certains travaux ou activités inscrits dans les journaux et sur lesquels la Commission estimait utile d'obtenir quelques précisions.

Quelques journaux ont dû être rédigés à nouveau au motif que les informations qu'il contenaient étaient trop succinctes.

Dans un nombre limité de cas, la Commission a émis des doutes quant à la qualité de la formation fournie par le maître de stage et a transmis le dossier à la Commission de surveillance.

Il est une fois de plus rappelé qu'un maître de stage s'engageant à former un stagiaire se doit de lui apporter la formation la plus complète possible dans tous les domaines du revisorat.

3.2. Nouveau lay-out du journal

Les nouveaux journaux ont été utilisés pour la première fois cette année (voir Rapport Annuel IRE, 1994, p. 172).

La décision concernant un contrôle bisannuel des journaux a été d'application. Lors de l'examen de première année (mi-octobre) les stagiaires ayant commencé le stage en avril, ont dû apporter la copie de la dernière page de leur journal.

La Commission espère ainsi éviter les nombreuses prolongations pour journaux non rédigés à temps, ceux rédigés en dernière minute ainsi que certaines séances disciplinaires.

3.3. Rating

En cette fin d'année, la Commission se penche sur l'élaboration d'un «rating» qui serait à compléter par le reviseur-maître de stage en guise d'avis.

En effet les avis des maîtres de stage sur les prestations et les progrès de leurs stagiaires sont bien souvent laconiques et ne donnent aucune information à la Commission.

Dès lors, l'an prochain un modèle à suivre sera mis à la disposition des maîtres de stage.

4. MODIFICATIONS EN COURS DE STAGE

4.1. Radiation

Article 25, alinéa 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987

«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, vingt-huit 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. Si d'aventure, ils désiraient reprendre leurs activités de stagiaires, ils se verraient dans l'obligation de reprendre les démarches nécessaires au niveau de l'examen d'entrée.

4.2. Changement de maître de stage

En 1995, vingt-six demandes de changement de maître de stage ont été introduites.

4.3. Suspension de stage

Au cours de l'année écoulée, septante-et-un candidats ont interrompu le stage, en accord avec leur maître de stage si la période d'essai était dépassée, ou unilatéralement si la suspension intervenait au cours de la première année de stage. Il leur est loisible de poursuivre celui-ci, à condition de conclure une nouvelle convention avec un reviseur d'entreprises, approuvée par la Commission du Stage, dans un délai de cinq années maximum. Passé ce délai, ils sont susceptibles d'être à nouveau soumis à divers examens (voir point 4.1. ci-avant).

Tout stagiaire qui suspend son stage se voit réclamer son dernier journal de stage, ceci afin que toutes les prestations effectuées pour le compte du premier maître de stage puissent être prises en compte lors d'une éventuelle reprise du stage.

4.4. Stage à l'étranger

En 1995, quatre candidats ont été autorisés à effectuer une partie de leur stage à l'étranger en application de l'article 4 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

Il leur a été signalé que le stage à l'étranger est accepté par la Commission après que celle-ci en ait été informée pour autant:

- que deux tiers du stage soient effectués en Belgique;
- qu'un professionnel détenant une qualité équivalente à celle de reviseur supervise leurs activités;
- que le maître de stage belge reste responsable de leur stage.

Il est évident que les stagiaires, résidant temporairement à l'étranger, effectuent bien souvent un stage supérieur à trois ans; en effet, ils ne peuvent systématiquement revenir pour les séminaires et/ou les examens.

Ils sont invités à présenter les examens et à participer aux séminaires après leur retour.

Une fois de plus nous faisons remarquer qu'en ce qui concerne la tenue de leur journal de stage, le fait d'effectuer une partie du stage à l'étranger ne les dispense pas pour autant de tenir ce document et de le transmettre dans les délais à la Commission du Stage.

4.5. Reprise du stage

Trois candidats ont été réadmis au stage après une suspension de moins de cinq ans.

5. DELIVRANCE DE CERTIFICATS DE FIN DE STAGE

Comme les années précédentes, deux séances de délivrance des certificats ont été organisées.

Au cours d'une cérémonie qui a eu lieu à l'Institut le 2 juin 1995, le Président, en présence des membres du conseil et des anciens maîtres de stage, a remis le certificat de fin de stage à trente-six stagiaires.

La remise de certificats du second semestre de l'année s'est tenue le 1er décembre. Dix-huit certificats y ont été délivrés.

En 1995, la Commission a donc délivré au total cinquante-quatre certificats de fin de stage, soit quinze de plus qu'en 1994.

6. EXAMEN D'ADMISSION AU STAGE

L'examen d'admission au stage a été organisé au cours du second semestre 1995 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 7, 18 et 25 novembre.

Résultats

425 (1994: 461) candidats étaient inscrits à l'examen d'entrée.

73 candidats ont reporté l'examen en 1996;

71 candidats étaient absents;

264 ont présenté les épreuves:

125 les ont réussies;

156 seront appelés à représenter les épreuves pour lesquelles ils n'ont pas obtenu 50 %.

A ces 156 candidats, il faut ajouter les septante-trois à reports à 1996; ceci porte à 229 le nombre de candidats déjà inscrits pour 1996.

Le détail des résultats est repris ci-dessous.

7. STATISTIQUES

Résultats examen d'entrée

	3e session F	3e session N
Participants	9	15
Réussites	5	9
% réussites	55 %	60 %
	2e session F	2e session N
Participants	20	36
Réussites	10	21
% réussites	50 %	58 %
	1e session F	1e session N
Participants	68	116
Réussites	30	51
% réussites	44 %	43 %

Resultats globaux		
Participants	97	167
Réussites	45	81
% réussites	46 %	48 %

% réussite globale: $125/264 = 47 \%$

Résultats des examens de stage (toutes sessions confondues)

Cycles	Tests	Parti- cipants	Réussites	Echecs
I.	5 matières techniques	176	107 (60 %)	69
II.	Contrôle	140	41 (29 %)	99
III.	Profession	101	72 (71 %)	29
IV.	Examen d'aptitude	100	58 (58 %)	42

8. HOMMAGES

Le Conseil adresse ses remerciements aux personnes qui ont accepté de collaborer à la préparation des examens.

Examen d'accès au stage

- *Comptabilité générale*: Messieurs les professeurs J.-P. CORNIL et Ch. LEFEBVRE.
- *Analyse et critique des comptes annuels*: Messieurs les professeurs Ch. LEFEBVRE et M. RENOUPREZ, reviseur d'entreprises.
- *Comptabilité analytique*: les professeurs Madame H. THEUNISSE et Monsieur J.-P. CORNIL
- *Droit des sociétés*: Messieurs les professeurs J. LIEVENS et H. OLIVIER.
- *Droit fiscal*: Monsieur le professeur P. MINNE.
- *Droit civil et droit commercial*: Messieurs les professeurs J. LIEVENS et H. OLIVIER.

- *Droit social*: Monsieur le professeur P. MINNE.
- *Informatique*: Messieurs les professeurs L. GOLVERS et R. PAEMELEIRE, reviseur d'entreprises.
- *Economie d'entreprises*: Messieurs les professeurs L. KEULENEER et Ch. VAN WYMEERSCH.
- *Mathématique et statistique*: Messieurs les professeurs D. JUSTENS et R. PAEMELEIRE, reviseur d'entreprises.
- *Gestion financière*: Messieurs les professeurs L. KEULENEER et Ch. VAN WYMEERSCH.
- *Revision comptable*: Messieurs les professeurs I. DE BEELDE et P. LURKIN, reviseur d'entreprises.
- *Comptes consolidés*: les professeurs Madame M.-L. VERDEBOUT et Monsieur K. M. VAN OOSTVELDT, reviseurs d'entreprises.
- *Contrôle interne*: les professeurs Madame M.-L. VERDEBOUT, reviseur d'entreprises et Monsieur I. DE BEELDE.
- *Droit comptable*: Messieurs les professeurs H. OLIVIER et K. VAN HULLE.
- *Déontologie*: Messieurs les professeurs H. J. BLOCK, reviseur d'entreprises honoraire et H. OLIVIER.

Tests de stage

- *1ère année – 5 matières techniques*
Mesdames et Messieurs N. DESCENDRE, H. OLIVIER, professeurs, J.-PH. BONTE, juriste, J. CHRISTIAENS, Ph. MENEVE, P. LURKIN, D. SMETS, Y. VANDENPLAS, B. VAN DIEST et M.-L. VERDEBOUT, reviseurs d'entreprises.
- *2e année:*
Examen écrit: contrôle: Messieurs J-F. CATS, J. CHRISTIAENS, et W. GROFFILS, reviseurs d'entreprises.
Etude pratique: Messieurs J. BASTOGNE, J. BEDDEGENOODTS, P. BEHETS, G. DELVAUX, W. GOYVAERTS, M. MASSART, M. SMET, P. VAN CAUTER et D. VAN CUTSEM, reviseurs d'entreprises.
- *3ème année: la profession:*
Messieurs J. CHRISTIAENS, E. GOLENVAUX, Ph. ODENT, M. TEFNIN, H. VAN IMPE, L. VAN HOYWEGHEN et L. VAN STEENBERGE, reviseurs d'entreprises.
- *Examen d'aptitude:* Messieurs H.J. BLOCK et J. CHRISTIAENS.

9. CAS PARTICULIERS – JURISPRUDENCE

9.1. Arrêt unilatéral du stage

Un maître de stage a obtenu gain de cause concernant la cessation d'une convention de stage signée depuis mars 1990 aux motifs que le stagiaire ne réussissait pas ses examens successifs.

La Commission lui a permis de mettre fin à cette convention sous réserve de permettre à son stagiaire de participer une ultime fois à l'examen d'aptitude et ce en décembre dernier.

9.2. Accès au stage

Article 13, alinéa 2 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987.

« ... peuvent être admis au stage jusqu'au 10 mars 1996 s'ils justifient avoir accompli pendant cinq ans au moins des activités professionnelles qui leur ont fait acquérir une expérience suffisante dans les domaines financiers et comptables et dans le domaine du droit des sociétés ».

Cet article prévoyant une sorte de période transitoire pour l'entrée en stage des gradués a pour conséquence que ces derniers ne disposaient plus que d'une session afin de réussir l'examen d'entrée. L'an prochain, ils seront donc obligés de suivre la filière décrite au § 1 du même article.

La Commission a toutefois estimé pouvoir admettre au stage les gradués qui se présenteraient en 1996 bien que les admissions au stage soient dorénavant toutes traitées en avril, soit plus ou moins 15 jours après la date fatidique du 10 mars 1996.

10. FORMATION DES STAGIAIRES

En collaboration avec la Commission «Formation» et «Formation permanente», différents séminaires et journées d'études ont été organisés à l'intention des stagiaires dans les domaines suivants:

10.1. Session d'introduction – précédant l'entrée en stage

Les personnes suivantes ont accordé leur collaboration à cette séance d'une demi-journée le 28 janvier 1995:

Mesdames: Ch. BOURG (IRE), V. VAN DE WALLE (IRE).

Messieurs: R. EECKHOUT, P. LURKIN, D. SMETS, M. TEFNIN, J. VANFRAECHEM, réviseurs d'entreprises, P. LARMUSEAU, Ph. THIEREN (stagiaires) et H. OLIVIER (IRE)

10.2. Séminaires d'approfondissement – 1ère année

Les séminaires concernent cinq sujets techniques:

- *consolidation* (F:17 juin – N: 24 juin et 8 septembre):
Messieurs B. DUFOURNY, Y. VANDENPLAS, B. VAN DIEST.
- *Droit des sociétés* (F: 10 juin – N: 16 juin et 9 septembre):
Messieurs J.-Ph. BONTE, H. OLIVIER.
- *Droit comptable* (F: 24 juin – N: 9 juin et 16 septembre):
Messieurs P. LURKIN, Ph. MENEVE
- *Techniques comptables* (F: 9 juin – N: 10 juin et 15 septembre):
Mme M.-L. VERDEBOUT, M. J. CHRISTIAENS.
- *Analyse financière* (F: 16 juin – N: 17 juin et 14 septembre):
Madame N. DESCENDRE, M. D. SMETS

10.3. Séminaires «revision» – 2ème année

Ce cycle de séminaires a été organisé les 29, 30 novembre et 1er décembre et couvre les domaines suivants:

- *Contrôle interne:*
Messieurs L. ACKE, M. J. DE SAMBLANX, X. DOYEN, W. GROFFILS, M. NICOLAS, Ph. PIRE, L. ROMBOUT, M. TEFIN, L. VAN BAEL.
- *Contrôle externe:*
Mesdames C. BRAMS et M.-L. VERDEBOUT, MM. L. CALLAERT, D. CLEYMANS, Ch. de MONTPELLIER, W. GROFFILS, J.-P. LOOTS, Ph. MAEYAERT, G. ROUVROI, R. TIEST, L. VAN MONTFORT

– *Thèmes spéciaux en matière de contrôle:*

Messieurs L. ACKE, E. BERTELS, P. COOX, M. DENIS, Ph. DESOMBERE, B. DUFOURNY, M. VAN DOREN.

10.4. Séminaire «missions revisorales» – 3ème année

Les personnes suivantes ont contribué au séminaire organisé les 13, 14 et 15 décembre:

Messieurs J. AELBRECHT, J.-Ph. BONTE, J. CHRISTIAENS, P. DEMEESTER, E. GOLENVAUX, Ph. ODENT, J.-L. SERVAIS, M. TEFNIN, L. VAN HOYWEGHEN, H. VAN IMPE, L. VAN STEENBERGE.

10.5. Séminaire «Déontologie» – précédant l'examen d'aptitude

Ce séminaire s'est déroulé les 9 et 13 juin, avec la collaboration de:

Madame V. VAN DE WALLE (IRE);

Messieurs P. BEHETS, P. LURKIN, L. VAN STEENBERGE, réviseurs d'entreprises et M.J. DE SAMBLANX et H. OLIVIER (IRE).

11. ASSOCIATION DES STAGIAIRES

Le comité des stagiaires s'est réuni sept fois en 1995.

A la fin de 1994, l'association a traité les questionnaires adressés aux réviseurs ayant prêté serment.

Il a adressé plusieurs lettres à la Commission du stage.

Il a organisé une soirée «question-réponse» pour les stagiaires de 1ère année en vue de l'examen du mois d'octobre.

Une soirée identique sera organisée en janvier 1996 pour les stagiaires devant présenter le test 3 «la profession».

Le comité a également publié un article concernant la tenue du journal de stage dans son dernier bulletin (Newsletter).

F. EXAMEN D'APTITUDE



La première session de 1995 s'est déroulée au cours des mois de mai et juin. Trente-deux candidats étaient inscrits.

Dix-huit candidats ont réussi, soit 56 %.

La seconde session s'est déroulée en octobre et décembre 1995.

Soixante-huit candidats étaient inscrits.

Quarante candidats ont réussi, soit 58 %.

Une nouvelle fois les nombreux échecs à ces examens sont dus généralement au manque de maturité des candidats, à la méconnaissance du droit des sociétés, de la déontologie et plus particulièrement à la méconnaissance des missions spéciales. Il est opportun une fois de plus d'insister sur le fait que la réussite à cet examen implique une connaissance approfondie du contenu du «Vademecum du reviseur d'entreprises».

COMPOSITION DES JURYS

A. Les jurys d'expression néerlandaise:

NL 1: Messieurs K.M. VAN OOSTVELDT, Président, M. BOONE, W. CAERS, et J. VANDERHOEGHT, reviseurs d'entreprises.

Monsieur J. GEYSEN, membre extérieur.

NL 2: Messieurs J. VANFRAECHEM, Président, G. HERREWIJN, O. SATIN et G. SPAENHOVEN, reviseurs d'entreprises.

Monsieur F. VAN THILLO, membre extérieur.

NL 3: Messieurs B. CALLENS, Président, R. ADRIAENSSENS, F. MAS, G. WYGAERTS, reviseurs d'entreprises.

Monsieur R. DE LEEUW, membre extérieur.

NL 4: Monsieur BELLEN, Président, A. CLYBOUW, Ph. ROELANTS, D. VAN CUTSEM, reviseurs d'entreprises.

Monsieur V. MEEUWS, membre extérieur.

B. Les jurys d'expression française:

FR 1: Messieurs M.C. VAES, Président, J.-M. DELAHAUT, G. DELVAUX et A. DESCHAMPS, réviseurs d'entreprises.

Monsieur J.-M. VANDENBERGH, membre extérieur.

FR2: Messieurs P. LURKIN, Président, P. ANCIAUX, J. LENOIR, M. VAN DOREN, réviseurs d'entreprises.

Monsieur M. FLAGOTHIER, 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.

II

II. COMMISSION DES NORMES DE REVISION

1. Recommandations de révision
2. Missions particulières
3. Audit informatique
4. Contrôle des mutualités
5. Contrôle des sociétés de logement
6. Laboratoires de biologie clinique



II

INTRODUCTION

Comme il fut indiqué dans le rapport sur l'exercice 1994, la Commission des normes de révision est composée des mêmes membres que le groupe de travail «Recommandations de révision». Les travaux de coordination ont débouché sur l'approbation des textes suivants qui sont commentés dans la première partie du présent rapport.

- Normes relatives au contrôle des fusions et scissions de sociétés;
- Normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports;
- Recommandation relative aux éléments probants externes;
- Recommandation relative à l'examen analytique;
- Recommandation relative au contrôle des estimations comptables;
- Recommandation relative au contrôle des informations figurant dans l'annexe;
- Recommandation relative au contrôle des établissements hospitaliers.

1. RECOMMANDATIONS DE REVISION

Président: Monsieur H. VAN PASSEL

Membres: Messieurs R. ADRIAENSSENS, E. DAMS, G. DE BACKER, P. LERUSSE, P. PAUWELS, J. VANDERNOOT et M. VAN DOREN.

Au cours de l'exercice, la Commission a travaillé sur l'élaboration de quatre nouvelles recommandations de révision.

■ Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et des comptes consolidés

L'opportunité de rédiger une recommandation sur ce sujet a été commentée dans le rapport sur l'exercice 1994 (page 188). La Commission a terminé ses travaux au début de l'année 1995 et a soumis un avant-projet de recommandation au Conseil. Ce document traite des sujets suivants:

- Responsabilité des dirigeants de l'entreprise pour l'arrêté et la publication des comptes annuels et des comptes consolidés;
- Cohérence entre les comptes annuels soumis à l'assemblée générale, approuvés par elle et publiés;
- Respect des délais légaux;
- Conséquences du non-respect de ces délais;
- Publication des comptes annuels;
- Publication de brochures comprenant des comptes annuels résumés ou incomplets.

L'avant-projet a été publié pour recueillir l'avis des membres de l'Institut. Après avoir pris en considération les commentaires qui lui ont été communiqués, la Commission a proposé le projet à l'approbation du Conseil. Celui-ci a soumis le texte au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable.

■ Utilisation des travaux d'un expert

En application du paragraphe 2.5. des normes générales de révision, les travaux d'un expert peuvent être utilisés en tant qu'élément probant dans la mise en œuvre de la révision. Par «expert», il faut entendre une personne possédant les compétences, les connaissances et l'expérience voulue dans un domaine autre que celui de la comptabilité ou de la révision.

Dans l'élaboration de la recommandation, la Commission des normes de révision s'est essentiellement basée sur la norme internationale relative à ce même objet. Le projet traite successivement des aspects suivants:

- exigences en matière de compétence et d'objectivité de l'expert;
- portée de la mission de l'expert; la recommandation insiste sur le fait que la mission confiée à l'expert doit être clairement décrite si on souhaite qu'elle puisse servir d'élément probant au réviseur;
- évaluation des travaux de l'expert: l'expert est responsable du caractère pertinent et raisonnable des hypothèses et méthodes retenues et utilisées; le réviseur doit cependant s'assurer de la plausibilité des résultats en fonction de sa connaissance des activités de l'entreprise et des autres procédés de révision;
- mention de l'expert dans le rapport du réviseur.

Après avoir recueilli l'avis des membres, l'avant-projet a été soumis au Conseil de l'Institut qui a décidé de recueillir l'avis du Conseil Supérieur du Rvisorat et de l'Expertise Comptable.

■ Contrôle de qualité des travaux de révision

Selon les normes générales de révision, l'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier. Celui-ci peut cependant se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux. L'objet de la recommandation est d'établir les principes et d'indiquer les orientations relatives aux mesures de contrôle de qualité qui doivent être adoptés au niveau du cabinet dans son ensemble et dans le cadre de chaque mission de révision.

Le projet de recommandation est directement inspiré de la norme internationale de l'IAPC n° 220 «Quality control for audit work». Il a été décidé de reproduire en annexe à la recommandation le texte même de l'annexe de la norme internationale.

Le projet de recommandation a été publié pour recueillir l'avis des membres de l'Institut.

■ Les déclarations de la direction

Les normes générales de révision rangent parmi les éléments probants «La confirmation d'informations par la direction». Par ailleurs, les lois sur les

sociétés reconnaissent expressément au commissaire-reviseur le droit de requérir des administrateurs, agents et préposés de la société toutes les explications ou informations qui leur paraissent nécessaires.

La lettre de déclaration de la direction ou «representation letter» est considérée comme un procédé usuel d'audit dans le contexte international même si son usage est loin d'être généralisé en Belgique. L'International Auditing Practices Committee y consacre sa norme 580 sur laquelle la Commission des normes de révision a décidé de se baser pour l'élaboration d'une recommandation applicable en Belgique. Plusieurs éléments sont controversés en ce qui concerne les déclarations de la direction.

Dans certains pays, il est d'usage d'exiger que les dirigeants reconnaissent leurs responsabilités pour la préparation d'états financiers sincères et respectant les normes généralement admises. Le contexte légal de la comptabilité en Belgique rend cette preuve bien souvent superflue. Par contre, le rappel de certains principes peut être utile et éviter des confusions, sinon en ce qui concerne l'information des tiers, du moins, en ce qui concerne les relations avec les dirigeants.

Le second objectif de la lettre de déclaration concerne son utilisation en tant qu'élément probant. A cet égard, il est établi que les déclarations de la direction ne peuvent revêtir le caractère d'un élément probant lorsqu'on peut raisonnablement conclure qu'il existe d'autres moyens de valider l'information. Les déclarations de la direction ne seront jamais qu'un élément probant accessoire destiné soit à corroborer d'autres données, soit à valider certaines informations pour lesquelles il n'existe aucun autre moyen de recueillir une information, par exemple, l'intention de conserver ou de céder une participation ou l'intention d'arrêter une branche d'activités de l'entreprise.

La Commission a terminé l'étude du projet de recommandation à la fin de l'exercice et le soumettra au Conseil au début de l'année 1996.

2. MISSIONS PARTICULIERES

Président: Monsieur A. KILESSE

Membres: Messieurs G. BATS, J.P. DEJAEGHERE, D. LEBOUTTE, L. VERRIJSEN
et P. WEYERS.

Le groupe de travail a terminé l'examen du projet de normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises ou de l'expert comptable dans le cadre des opérations de fusions ou de scissions de sociétés commerciales. Les normes ont été soumises au Conseil de l'Institut des Experts Comptables et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises qui lui ont donné leur approbation après consultation du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable.

La Commission a entamé l'étude d'une nouvelle mission revisorale introduite dans le droit des sociétés par la loi du 13 avril 1995, à savoir la certification de l'information fournie à l'assemblée générale à l'occasion de la proposition de dissolution qui lui est faite par le conseil d'administration.

II

Selon l'article 178*bis* des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, la proposition de dissolution doit faire l'objet d'un rapport justificatif établi par les gérants, les administrateurs ou le conseil d'administration. A ce rapport est joint un état résumant la situation active et passive de la société arrêtée à une date ne remontant pas à plus de trois mois. Sauf dérogation motivée, cet état est établi conformément aux règles d'évaluation fixées pour les cas où l'entreprise renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité des activités ne peut être maintenue. Le commissaire-réviseur ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert comptable inscrit au tableau des experts comptables externes de l'Institut des Experts Comptables, désigné, selon le cas, par les gérants ou le conseil d'administration, fait rapport sur cet état et indique notamment s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.

La nouvelle mission étant également confiée aux réviseurs d'entreprises et aux experts comptables, il a été convenu que la commission serait composée de façon mixte de représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables. Participent dès lors aux travaux en tant que représentants de l'Institut des Experts Comptables, Mmes M. CLAES et J. LERMINIAUX et MM. G. DELVAUX, J. DE LEENHEER et B. VAN DER POORTEN.

La structure de la norme nouvelle serait similaire aux normes antérieures, à savoir un chapitre introductif relatif aux champs d'application de

la mission, à son objet et aux aspects déontologiques, un second chapitre relatif aux travaux de contrôle et un troisième chapitre concernant le rapport.

En ce qui concerne les travaux de contrôle, le groupe de travail a observé des similitudes certaines avec la mission de contrôle de l'état intermédiaire soumis à l'assemblée générale lors du changement de la forme juridique. Comme dans cette hypothèse, l'objectif essentiel réside dans l'opinion sur la réalité des fonds propres. Il s'agit de savoir dans quelle mesure l'actif net réalisable n'excède pas les fonds propres constatés. Toutefois, contrairement à la mission réalisée lorsque l'entreprise modifie sa forme juridique, l'entreprise est confrontée ici à une rupture de la continuité de son exploitation. Ceci rend l'opinion du professionnel particulièrement difficile car les incertitudes liées à la réalisation de l'actif ainsi que la détermination des charges liées à la liquidation ne peuvent être sous-estimées.

La Commission poursuivra ses travaux au cours de l'année 1996 et espère pouvoir proposer aux Conseils des deux Instituts un avant-projet de norme avant l'entrée en vigueur effective de la nouvelle disposition, c'est-à-dire le premier juillet 1996.

3. AUDIT INFORMATIQUE

Président: Monsieur K. DE BAERE

Membres: Messieurs L. ACKE, G. DE BACKER, M. DE PAEPE, D. EVRARD, J. GALEIN, D. ROUSSELLE, B. THEUNISSEN, D. VAN DEN BROECK et F. VERHAEGEN.

Au cours de l'année 1995, le groupe de travail a mis la dernière main à son avant projet de recommandation relative au «contrôle dans un environnement faisant usage de systèmes informatisés». Le texte est complété par deux annexes traitant respectivement des contrôles informatiques généraux et des contrôles applicatifs.

Le document complet fut soumis pour avis à la Commission des normes de révision et ensuite au Conseil qui a autorisé sa diffusion dans le bulletin d'information pour consultation des membres.

4. CONTROLE DES MUTUALITES

Président: Monsieur B. CALLENS

Membres: Messieurs M. DAERDEN, P. DEMEESTER, V. DE WULF, J.P. LABILLE,
B. THEUNISSEN, W. VAN AERDE, R. VAN MAELE et J. VERHAEGHEN.

Au cours de l'exercice, le groupe de travail a consacré ses travaux à trois questions principales:

- L'avis à émettre sur le projet d'un plan comptable minimum pour l'assurance libre et complémentaire élaboré par l'Office de contrôle des mutualités;
- Un memorandum à l'intention des reviseurs agréés par les mutualités sur l'exercice de leurs missions;
- Le rapport du commissaire agréé rédigé en application de l'article 57 de la loi du 6 août 1990.

Dans la première partie du présent rapport, le Conseil a exposé avec plus de détails les conclusions de la Commission relatives au rapport sur les comptes annuels des Unions nationales de mutualités.

En ce qui concerne le memorandum aux reviseurs agréés, les travaux sont en voie d'achèvement. Le projet qui sera rendu public au début de l'année 1996 comprend les quatre chapitres suivants:

- le statut du reviseur agréé auprès d'une mutualité ou d'une union nationale de mutualité;
- l'objectif du contrôle par le reviseur agréé;
- les risques inhérents au secteur des mutualités;
- les travaux de contrôle à mettre en œuvre.

En ce qui concerne le rapport rédigé en application de l'article 57 de la loi du 6 août 1990, la Commission a organisé à l'intention des confrères qui exercent des fonctions dans le secteur des mutualités, une réunion destinée à réfléchir au contenu de ce rapport. A la suite de cette réunion, un plan de rapport a été élaboré auquel est joint une note explicative des différents éléments de ce rapport. Le contenu de ce document fut également discuté avec le Président de l'Office de contrôle des mutualités.

5. CONTRÔLE DES SOCIÉTÉS DE LOGEMENT

Président: Monsieur O. SATIN

Membres: Messieurs M. DE WOLF, A. LERICHE et B. THEUNISSEN

Ce groupe de travail avait pour objet de rédiger une note technique sur la mission du commissaire-reviseur des sociétés immobilières de services publics de la Région de Bruxelles-capitale. Selon l'article 25 de l'Ordonnance du 9 septembre 1993, chaque société immobilière de services publics désigne un reviseur d'entreprises qui accomplit auprès de la société immobilière de services publics sa mission telle qu'elle est définie par les lois sur les sociétés commerciales et les statuts sociaux. En outre, le reviseur est investi de tâches particulières au profit des autorités de tutelle. L'objectif de la Commission était évidemment de répondre aux circonstances spécifiques du contrôle des sociétés immobilières de service public dans la Région de Bruxelles-capitale. Toutefois, l'objet de ces travaux permet de fournir des informations utiles pour le contrôle de toute société immobilière de service public quelle que soit la Région concernée.

Dans son chapitre III relatif aux aspects spécifiques de la révision des sociétés de logement, la note technique élaborée par la Commission met l'accent sur les risques liés aux activités des sociétés de logement:

Les principaux risques inhérents à l'activité des sociétés de logement concernent entre autre la paupérisation croissante de la population des locataires, la vétusté et le défaut d'entretien des logements, la localisation des immeubles et les interférences extérieures dans les décisions de gestion.

Parmi les risques liés à l'organisation administrative, la Commission relève notamment les aspects liés à l'informatique, le contrôle du relevé des prestations effectives du personnel, le contrôle des dépenses des services généraux, le contrôle interne du respect des règles de passation des marchés, le suivi de la réalisation de chantiers, le suivi des garanties locatives, des assurances, la récupération des loyers, l'importance des mouvements liés à l'encaissement des loyers, etc...

La note étudie avec plus de détails les éléments liés au cycle des revenus et au cycle des achats en matière de contrôle interne.

La note technique sur la mission du commissaire-reviseur des sociétés immobilières de services publics de la Région de Bruxelles-capitale est reproduite en annexe au présent rapport.

6. LABORATOIRES DE BIOLOGIE CLINIQUE

Président: Monsieur L. VAN STEENBERGE

Membres: Mesdames A. DUMONT-BOSSAERT et P. TYTGAT; messieurs M. JEGERS (Prof. VUB), S. RABAEY, B. THEUNISSEN et P. VAN CAUTER.

Dans une première phase, le groupe de travail a procédé à l'analyse des problèmes complexes posés par les laboratoires de biologie clinique consécutifs aux différentes formes juridiques adoptées par ceux-ci. Cette analyse est commentée dans le rapport 1994 (p. 192).

Par suite de ces constatations au cours de cet exercice, le groupe de travail a entamé dans une deuxième phase l'élaboration d'un document approfondissant la problématique du contrôle révisoral dans les laboratoires. Les points suivants sont examinés:

- le cadre légal de la mission du reviseur d'entreprises;
- les dispositions légales applicables aux laboratoires;
- l'information économique et financière;
- la désignation du reviseur;
- les éléments spécifiques d'organisation administrative et de contrôle interne;
- l'analyse des travaux de contrôle.

Le groupe de travail terminera ses travaux au début de l'année 1996 et remettra ses conclusions au Conseil.

III. COMMISSION JURIDIQUE

Composition:

Président: Monsieur P.P. BERGER

Membres: Madame F. HERBAY, messieurs P. BIDAINE, H. BRAECKMANS, M. DE WOLF, P. FORIERS, H. GARNY, J.P. KOEVOETS, H. OLIVIER, L. VAN STEENBERGE et F. WALSCHOT

Secrétariat scientifique: Madame V. VAN DE WALLE

Au cours de l'exercice 1994, la Commission Juridique s'est réunie à deux reprises pour examiner plusieurs problèmes juridiques concernant la profession de reviseur d'entreprises. Ces discussions se reflètent dans les avis suivants de la Commission Juridique.

■ Rapport de révision suite à la modification de comptes annuels approuvés

Dans un cas soumis à la Commission Juridique, des comptes annuels avaient été approuvés par une assemblée générale, alors que ceux-ci comprenaient un certain nombre d'erreurs; les dirigeants souhaitaient faire rectifier ces erreurs par une assemblée générale ultérieure, mais dans l'intervalle, un autre commissaire-reviseur avait été désigné. La question posée concernait la question de savoir lequel des confrères devait émettre une opinion sur les comptes annuels corrigés.

La Commission Juridique a d'abord attiré l'attention sur le fait que la modification par l'assemblée générale de comptes annuels déjà approuvés, n'apparaît possible que dans un nombre très limité de cas. La Cour de cassation, dans son arrêt du 12 mai 1989 établissait que l'article 79 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales n'exclut pas en principe que l'assemblée générale d'une société anonyme rectifie au cours d'une assemblée

générale ultérieure, un poste enregistré erronément dans le bilan approuvé, lorsqu'il s'agit d'une erreur formelle⁽¹⁾. Pour autant qu'on se trouve dans les circonstances mentionnées dans cet arrêt (à propos desquelles toutefois des interprétations différentes existent en doctrine), la modification des comptes annuels peut être recommandée dans le but de fournir une information nouvelle et correcte, ainsi que dans le but de limiter le préjudice éventuel qui pourrait découler des comptes annuels fautifs. L'opposabilité d'un tel document peut cependant être mise en question.

Dans une telle hypothèse, il y a lieu de vérifier dans quelle mesure un nouveau rapport de révision doit accompagner les comptes annuels corrigés.

On ne peut perdre de vue que cette situation se distingue de l'hypothèse dans laquelle l'assemblée générale rejette les comptes annuels qui lui sont présentés par le conseil d'administration, en manière telle que de nouveaux comptes annuels doivent être établis. Il est évident que dans cette dernière hypothèse un nouveau rapport du commissaire est requis.

Lorsque des comptes annuels déjà approuvés sont modifiés, il est difficilement acceptable que le commissaire-reviseur précédent «complète son attestation» en tenant compte des modifications apportées. En quelle qualité le réviseur d'entreprises, qui n'est plus commissaire-reviseur de la société, pourrait-il intervenir?

Certes, la validité de la décharge de l'ancien commissaire peut être mise en cause, puisque les comptes annuels font apparaître des données inexactes, en manière telle qu'il peut être dans son intérêt de se prononcer sur les comptes annuels corrigés. Ceci signifierait qu'il doit à nouveau procéder à un certain nombre de travaux de contrôle. La Commission Juridique exprime cependant l'avis que le commissaire prédécesseur n'a plus le droit d'effectuer des travaux dans la société concernée puisqu'il n'y est plus en fonction.

Seul le commissaire-reviseur nouvellement désigné, pourrait le cas échéant, réagir car seul un commissaire en fonction peut intervenir sur des faits qui se produisent pendant la période de son mandat. La solution consistant en ce que le commissaire-reviseur en fonction adapte ou corrige

(1) Cass., 12 mai 1989, *T.R.V.*, 1989, 424 avec note: VAN CROMBRUGGE, S., «De bindende kracht van de jaarrekening».

le rapport du commissaire-reviseur ancien, ne peut pas être retenue. En effet, dans ce cas, le commissaire-reviseur ancien n'aurait pas l'opportunité de faire valoir son point de vue, alors que l'assemblée générale pourrait néanmoins mettre en cause sa responsabilité.

En fonction des rectifications apportées aux comptes annuels, le nouveau commissaire-reviseur pourra juger souhaitable d'établir un nouveau rapport de révision. De toute évidence, il pourra se baser à cette fin sur les travaux de son confrère prédécesseur; il va de soi que dans cette hypothèse, l'article 24 du règlement de déontologie relatif aux contacts entre les confrères sera d'application.

■ Mentions dans le rapport de révision

L'article 65, dernier alinéa des lois coordonnées sur les sociétés commerciales dispose: «Dans leur rapport, les commissaires indiqueront et justifieront avec précision et clarté les réserves ou les objections qu'ils estiment devoir formuler. Sinon, ils mentionneront expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler.»

La question fut posée à la Commission Juridique de savoir dans quelle mesure cette indication relative à l'absence de réserves, doit être reprise dans tous les rapports de commissaires. La Commission Juridique estime que la disposition légale a pour objectif d'assurer autant que possible la clarté et d'écartier toute possibilité de confusion. Il y a lieu de considérer que cette mention est obligatoire dans tout rapport de commissaire-reviseur, dans la mesure où le texte de la loi est extrêmement clair.

On constatera que la disposition légale n'impose pas que cette mention soit reprise dans une conclusion du rapport. Dès l'instant où, lorsque c'est le cas, cette mention apparaît dans le texte du rapport, il y a lieu de considérer que l'article 65 des lois coordonnées est respecté.

■ Non-respect de la législation sur la consolidation

La Commission Juridique a été interrogée à propos d'une société belge qui détient un certain nombre de filiales à l'étranger et satisfait de ce fait à l'arrêté royal du 6 mars 1990 sur les comptes consolidés, sans toutefois établir de comptes consolidés.

En application de l'article 65 des LCSC relatif au rapport de révision, le commissaire-reviseur doit mentionner «si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables».

Pour déterminer si le commissaire-reviseur doit faire mention dans son rapport du non-respect de la législation sur les comptes consolidés, on peut se demander dans quelle mesure les dispositions de l'arrêté précité font partie des dispositions légales et réglementaires applicables à la comptabilité et aux comptes annuels.

La Commission Juridique renvoie à la déclaration relative aux comptes consolidés figurant dans l'annexe des comptes annuels (schéma complet, p. 21). Le cas échéant, il conviendrait de motiver les raisons pour lesquelles aucun compte consolidé n'est établi.

Etant donné que l'attestation du commissaire-reviseur concerne également les données figurant dans l'annexe, la législation relative aux comptes consolidés peut être considérée comme appartenant aux dispositions légales et réglementaires relatives à la comptabilité et aux comptes annuels. Ceci implique que, dans la mesure où le commissaire-reviseur juge que la disposition légale qui impose l'établissement des comptes consolidés n'a pas été respectée, il devra émettre des réserves.

■ Lettre de mission et clause pénale

La question était posée à la Commission Juridique de savoir dans quelle mesure il serait possible d'insérer une clause pénale dans une lettre de mission relative à un mandat de commissaire-reviseur. Plus particulièrement, la clause pénale consisterait dans le paiement d'une somme déterminée, dépendante du nombre de corrections qui seraient nécessaires d'après l'élaboration du rapport de révision. La Commission Juridique a émis l'avis suivant:

En matière de commissariat aux comptes, il y a lieu de se référer au régime de responsabilité prévu par l'article 64^{octies} lois soc. Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions.

La Commission estime qu'une clause pénale ainsi libellée n'établisse une confusion entre la responsabilité de certification et la responsabilité du

conseil d'administration pour l'établissement des comptes. Dans le contexte légal belge, il ne peut y avoir responsabilité du commissaire-reviseur en matière de comptes annuels sans que la responsabilité du conseil d'administration ne soit mise en cause au moins simultanément. Le calcul forfaitaire en terme de clause pénale fait abstraction de ce principe légal fondé à la fois sur le droit des sociétés et sur l'article 17 de la loi comptable; le commissaire n'aurait pas le pouvoir d'appeler les administrateurs à la cause alors que leur responsabilité est engagée au premier chef lors de l'arrêt des comptes.

Ensuite, l'article 9bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dispose en matière de responsabilité du réviseur d'entreprises qu'il lui est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier. Lorsqu'une faute est établie, l'évaluation forfaitaire du dommage peut être considérée comme contraire à cette disposition. De plus, on doit rappeler que la clause ne serait en aucune façon opposable aux tiers.

La faute du commissaire-reviseur dans l'exercice de sa fonction légale ne peut être modifiée par une convention particulière touchant à la responsabilité. Ceci est le propre d'une mission légale dont tous les termes sont établis par le droit des sociétés et le droit comptable. La lettre de mission constituera à cet égard un rappel et ne peut en aucune manière modifier la responsabilité (voyez l'avis du Conseil sur le contrat de mission – Vademecum 1994, T.1, p. 205).

Par ailleurs, une clause de cette nature pourrait constituer un élargissement de la responsabilité du commissaire parce qu'elle pourrait avoir pour effet de transformer la responsabilité de moyens (référence aux diligences normales dans l'article 64octies lois soc. et 17 al. 3 loi 17.07.75) en responsabilité de résultat dans la découverte de certains éléments à redresser.

Techniquement, cette attitude pourrait d'ailleurs avoir pour effet de modifier le mode d'exercice des contrôles et d'encourager l'émission de réserves dans le rapport de révision. Dans un tel système, la mention des redressements non opérés devrait intervenir dans le rapport à l'organe qui nomme le réviseur et pas seulement dans une lettre à la direction qui n'est pas partie au contrat. La portée du rapport publié serait dès lors différente de celle qui est prévue par la loi, ce qui ne peut manquer de constituer un problème.

Cette argumentation ne porte cependant pas préjudice à l'acceptation par le réviseur, même commissaire, d'une mission complémentaire rémunérée distinctement. Une telle mission pourrait avoir pour objet le dépistage des erreurs ou fraudes dans certaines conditions allant au-delà des diligences normales de la révision légale. L'utilisation d'une clause pénale, déterminant de manière forfaitaire le dommage éventuel dans une mission conventionnelle de cette nature, demanderait une réflexion complémentaire au regard de l'article 9*bis* de la loi de 1953.

■ Report de l'assemblée générale et rémunération du commissaire-réviseur

La Commission Juridique a été interrogé à propos d'une situation dans laquelle le commissaire-réviseur est appelé à prolonger son mandat après le terme de trois ans par suite du fait que l'assemblée générale qui devait se prononcer sur les comptes annuels et entendre le rapport du commissaire-réviseur ne s'est pas tenue. Le confrère interroge en particulier la Commission pour savoir ce qu'il en est de sa rémunération.

La Commission Juridique a fourni l'avis suivant:

Il est exact que le mandat du commissaire-réviseur ne peut être considéré comme terminé à l'issue du délai de trois ans que si l'assemblée générale a eu l'occasion de pourvoir à son remplacement, ce qui ne peut en aucune façon être automatique.

Le montant d'honoraires est fixé pour un forfait annuel quelles que soient les clauses conventionnelles relatives à son exigibilité. Selon la Commission Juridique, à défaut d'accord explicite entre les parties sur une mesure différente, l'engagement de la société contrôlée ne dépassera pas le versement de trois fois le montant forfaitaire prévu au début et pour la durée du contrat.

Le commissaire-réviseur qui n'a pas reçu les comptes annuels arrêtés par le conseil d'administration dans les délais légaux doit établir un rapport de carence à l'intention des actionnaires. Si le délai de six mois après la clôture de l'exercice est dépassé, ce rapport doit faire état de la violation du droit des sociétés sanctionnée par l'article 201, 3^o *quater* lois soc. Il pourrait même être amené à convoquer lui-même l'assemblée générale.

Toutefois, si les comptes annuels sont arrêtés avec retard par le conseil d'administration mais soumis à l'assemblée générale des actionnaires avant que celle-ci ait nommé un autre commissaire, celui qui est en place devra faire le rapport requis par l'article 65 lois soc. Non seulement aucune autre personne sinon lui ne serait habilitée à le faire mais en outre ces comptes annuels sont les troisièmes sur lesquels il est supposé faire rapport au cours des trois exercices de sa mission.

On peut observer que la prolongation du mandat au-delà du terme prévu de trois ans a pu entraîner des prestations et frais complémentaires qui dépassent les prestations prévisibles lors de l'établissement de la somme fixée au début du mandat. Ces prestations si elles n'étaient pas indemnisées causeraient un préjudice au commissaire-reviseur par la faute des organes de la société.

Dès lors, la Commission considère d'une part que la poursuite de la facturation trimestrielle jusqu'à la date de l'assemblée générale ne serait pas juridiquement fondée mais d'autre part, que le commissaire-reviseur doit être accueilli dans sa demande d'indemnisation des prestations exceptionnelles postérieures à la date normale d'expiration du mandat (date de l'assemblée générale ordinaire) dues à la négligence fautive des administrateurs dans l'établissement des comptes annuels.

■ Allocation de la soulte aux éléments des fonds propres en cas de fusion

La loi du 29 juin 1993, telle que modifiée par la loi du 13 avril 1995, concerne les opérations de fusion et admet l'attribution aux actionnaires ou associés d'une société absorbée, d'une soulte en espèces qui ne peut dépasser le montant d'un cinquième (à partir du 1^{er} juillet 1996, un dixième) de la valeur nominale (ou du pair comptable) des actions émises (article 174/1, § 1 lois soc.). Cette disposition n'est pas seulement valable en cas de fusion par absorption, mais également en cas de fusion par constitution d'une société nouvelle (article 174/17, § 1), ainsi qu'en cas de fusion (article 174/26, § 1; article 174/45, § 1 et article 174/52, § 1).

Dans la loi sur les sociétés, il n'est pas fait état de la façon dont la soulte doit être allouée.

L'article 36bis, § 5 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, tel que modifié (e.a.) par l'arrêté royal du 3 décembre 1993, dispose: «*Si les associés de la société absorbée obtiennent une soulte en espèces, celle-ci est réputée être prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée. Ce prélèvement est effectué sur les capitaux propres, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, dans le respect des dispositions légales et statutaires. A défaut de décision de l'assemblée générale de fusion concernant la rubrique des capitaux propres sur laquelle ce prélèvement est effectué, celui-ci est réputé s'opérer, dans l'ordre, sur le bénéfice reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et les statuts permettent de distribuer.*»

II

La question fut posée à la Commission Juridique de savoir à quel élément des fonds propres, la soulte en espèces doit être allouée. Selon la Commission, la soulte en espèces doit être assimilée à une distribution aux actionnaires. Cette distribution doit intervenir de préférence sur des éléments qui peuvent être distribués à titre de bénéfice.

Conformément à l'article 166/1 de la Commission des Normes Comptables (*Bulletin CNC*, n° 32, juin 1994, p. 12) cette allocation ne peut être faite que sur des sommes qui peuvent faire l'objet de distributions.

La Commission Juridique insiste sur le fait que, selon ce qui est mentionné dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précité du 3 décembre 1993 (Moniteur 23 décembre 1993), la soulte ne peut pas être prélevée sur les plus-values de réévaluations et les subsides en capital étant donné que ceux-ci ne peuvent être utilisés pour une distribution aux actionnaires.

En l'absence de bénéfices disponibles, la Commission est d'avis que l'assemblée générale peut décider la diminution du capital afin de constituer une réserve disponible, qui, dans une phase ultérieure, pourra faire l'objet d'une distribution. Dans une telle hypothèse, la diminution de capital ou de la prime d'émission pourrait avoir certaines conséquences fiscales.

Si une telle formule devait être appliquée, il y aurait lieu de tenir compte des formalités imposées par l'article 72bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, lorsque on procède à une diminution de capital en vue d'une distribution aux actionnaires.

■ Répartition de l'actif net en cas de scission

La Commission Juridique a été interrogée sur la question de savoir si, en cas de scission, la loi impose une répartition proportionnelle des fonds propres dans les sociétés qui se répartissent l'actif net.

La Commission reconnaît la pertinence de l'argument selon lequel une plus-value de réévaluation ou un subside en capital doivent se retrouver dans les fonds propres de la société scindée où les éléments d'actif correspondants se retrouvent. Tout autre traitement comptable entraînerait sur le champ, dans la société scindée où les biens ne se retrouvent pas, soit une reprise de la plus-value, soit un amortissement du subside sans objet.

Cette constatation ne paraît poser aucune difficulté tant qu'elle ne porte pas préjudice au principe général selon lequel, en cas de continuité comptable, la scission n'entraîne pas elle-même l'expression d'aucune moins-value ou plus-value ni d'aucun résultat, et ne provoque aucune modification du montant, de la structure ou de la disponibilité des capitaux propres de la société scindée (*Bulletin CNC*, n° 31, p. 2).

L'obligation de transfert proportionnel des différents éléments des fonds propres ne paraît pas découler directement du droit des sociétés. Le droit comptable est imprécis en ce que l'article 36^{quater} al. 2 AR 8 octobre 1976, se réfère à «la partie des capitaux propres de la société scindée qui lui est apportée» sans spécifier si les capitaux propres sont à considérer dans leurs différentes composantes. Par contre, l'article 213 du CIR exige la proportionnalité dans la valeur fiscale nette des apports à chaque entité, sans pour autant préciser que le transfert de chaque élément doit être proportionnel.

Les aspects fiscaux ne sont pas autrement précisés sur ce point par la circulaire CI.RH 421/461-318 du 19 janvier 1995, de l'administration des contributions directes.

Sans prendre position sur les aspects fiscaux, la Commission juridique a estimé qu'il convient de préciser clairement dans le projet de scission le traitement des éléments de fonds propres en veillant à ce que les plus-values et subsides suivent les biens auxquels ils sont afférents. Si ce partage des biens fait apparaître que les fonds propres minimum ne sont pas atteints dans une des sociétés scindées, la Commission est d'avis que ceci peut porter préjudice à la bonne fin de l'opération.

IV. RELATIONS EXTERIEURES

A. Comité de coordination inter-instituts

B. Relations internationales

1. Commission des relations internationales
2. Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC)
3. International Accounting Standards Committee (IASC)
4. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)
5. Fédération Internationale des experts comptables francophones (FIDEF)
6. Comités de liaison bilatéraux

II



A. COMITE DE COORDINATION INTER-INSTITUTS

Dès le premier semestre, mais surtout au cours du second semestre, les contacts se sont multipliés entre les présidents de l'Institut des Experts Comptables et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises afin de coordonner les positions des deux Instituts dans plusieurs domaines.

La première partie du présent rapport fait état de la déclaration d'intention commune entre les deux Instituts ainsi que des prises de position adoptées ensemble à l'occasion de l'avis émis par le Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable.

Le Comité de coordination inter-Instituts a été convoqué pour traiter en particulier les questions relatives à l'inscription d'un membre d'un Institut au tableau de l'autre et réciproquement, de l'organisation de sociétés interprofessionnelles ainsi que de divers aspects relatifs à l'organisation du stage.

Par ailleurs, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables participent à une représentation commune au niveau international, c'est-à-dire aussi bien à la Fédération des Experts Comp-

tables Européens, l'International Federation of Accountants et l'International Accounting Standards Committee. Au cours de l'exercice, il a été convenu de coordonner les activités de relations internationales par la participation de délégués de l'Institut des Experts Comptables aux réunions de la Commission des relations internationales de l'IRE.

Par ailleurs, soulignons également que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a souhaité que des représentants de l'Institut des Experts Comptables puissent participer aux travaux de la Commission des normes de révision relatifs aux missions spéciales pour lesquelles les membres des deux Instituts sont également compétents. C'est ainsi que la norme relative aux fusions et scissions de sociétés fut élaborée par une commission commune. De même, la Commission des missions particulières a commencé l'examen de la mission confiée aux professionnels à l'occasion de la dissolution d'une société commerciale à responsabilité limitée.

B. RELATIONS INTERNATIONALES

1. COMMISSION DES RELATIONS INTERNATIONALES

Président: Monsieur G. TIMMERMAN

Membres: Messieurs L. DISCRY, R. PEIRCE, L. SWOLFS, Th. VAN LOOKE, K. VAN OOSTVELDT, J.P. VINCKE et F. WILMET.

La Commission des relations internationales a pour fonction principale de coordonner l'activité de l'Institut dans le cadre des organisations professionnelles au niveau européen et mondial. Elle assure la présence de l'Institut en désignant des représentants de la Belgique dans les principales commissions où ceci est possible et en veillant à ce que la position de la Belgique soit correctement reflétée dans les différentes études et recommandations publiées par ces organismes.

Les activités de la Commission des relations internationales sont mises en évidence à l'occasion de la présentation, ci-dessous, des travaux des organisations professionnelles internationales.

2. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES (IFAC)

La Fédération Internationale des Experts Comptables est l'organisation mondiale de la profession. Sa mission est de développer et de renforcer la profession afin de lui permettre de fournir des services d'une haute qualité dans l'intérêt public. La Fédération fonctionne en s'appuyant sur un conseil et cinq comités techniques portant respectivement sur la formation, les technologies de l'information, le secteur public, la comptabilité de gestion et les normes de révision. S'ajoutent en outre un comité consultatif pour les activités du forum éthique et un comité pour l'admission de nouveaux membres.

Dans le domaine de la révision, on peut relever les activités suivantes de «l'International Auditing Practices Committee»:

- Examen de révision du projet sur les chiffres comparatifs;
- Révision de la norme relative au «going concern»;
- Directive pour l'obtention d'une seconde opinion;
- Revue de la norme sur l'examen limité;
- Cadre conceptuel relatif au niveau d'assurances dans l'audit;
- Information prospective.

Le Comité sur les technologies de l'information fut créé au cours de l'exercice. Il s'inscrit dans la perspective des efforts réalisés par le comité «Formation» afin de développer des directives relatives à la formation des experts comptables dans le domaine informatique.

Au cours de l'exercice, deux initiatives de l'IFAC doivent particulièrement être mises en évidence:

- une étude concernant la responsabilité des réviseurs: «Auditors' legal liability in the global market place: A case for limitation». Ce document largement diffusé a pour but d'attirer l'attention sur le fait que la responsabilité des réviseurs est devenue un problème international, d'attirer l'attention sur la nécessité de ramener les attentes du public vis-à-vis des réviseurs à des niveaux réalistes et de fournir des données qui peuvent assister les membres dans leurs relations avec les pouvoirs publics locaux.
- un document de discussion relatif au rôle de la profession en matière d'environnement: «The audit profession and the environment». Cette

publication attire l'attention sur l'impact des législations environnementales sur la revision et les rapports annuels des sociétés de par le monde. L'effet de l'environnement sur la comptabilité n'est qu'une partie du problème. De plus en plus de sociétés établissent des rapports environnementaux par lesquels ils exposent leurs politiques en la matière. Tout comme les états financiers, la crédibilité de tels rapports annuels doit faire l'objet d'une attestation. La profession doit assumer son rôle naturel en cette matière.

Parmi les autres activités de l'IFAC, on relèvera les publications suivantes qui sont disponibles à la bibliothèque de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises:

- «IFAC Handbook 1995 – technical pronouncements», dans lequel sont reprises notamment toutes les normes de révision internationales ainsi que le code d'éthique, les directives en matière de formation et les prises de position en matière de comptabilité de gestion.
- les études du comité de secteurs publics relatives à la comptabilité des pouvoirs publics. On notera plus particulièrement la publication en août 1995 de deux études approfondies relatives à la définition et à la prise en compte des actifs et des passifs dans la comptabilité publique.

3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC)

L'IASC publie des recommandations internationales relatives à la comptabilité et à la présentation des comptes annuels et des comptes consolidés. L'IASC a émis 31 normes comptables qui ont été adoptées au service de base dans de nombreux pays pour l'élaboration des normes nationales. Au cours de l'exercice 1995, l'IASC a fait parvenir aux membres plusieurs projets de nouvelles normes sur lesquelles la Commission internationale de l'IRE a fait parvenir des commentaires. Il s'agit principalement de projets dans les domaines suivants:

- Presentation of Financial Statements – mars 1995;
- Intangible assets – juin 1995 – 2e version;
- Reporting Financial Information by Segment – décembre 1995 – 2e version.

En ce qui concerne le projet relatif à la présentation des états financiers, on peut rappeler que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait été invité à déléguer un de ses membres au comité de rédaction de l'avant-projet. Monsieur Karel VAN OOSTVELDT, ancien Président de l'Institut était le délégué représentant la Belgique dans le comité.

Par ailleurs, deux faits importants sont à souligner en ce qui concerne l'activité de l'IASC au cours de l'exercice:

Tout d'abord, la norme IASC 32 intitulée «Financial Instruments: disclosure and presentation» a été promulguée en juin 1995. Cette nouvelle norme dont la préparation fut assez longue est issue de la première partie du projet ED 48 relatif aux nouveaux instruments financiers. Il traite des aspects de présentation de l'information et de publication, laissant pour une norme ultérieure les problèmes d'évaluation des instruments dérivés.

Ensuite, l'IASC et l'organisation internationale des organismes de contrôle des valeurs mobilières (O.I.C.V.) ont élaboré un plan destiné à élaborer avant la fin 1999 un ensemble commun de normes internationales de révision. L'objectif est de mettre au point des mécanismes destinés à assurer l'application la plus large possible des normes IASC afin d'atteindre l'harmonisation des normes comptables au niveau international.

4. FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE)

La représentation de la Belgique au sein de la Fédération des Experts Comptables Européens est assurée par:

- *la délégation belge au Conseil de la Fédération:* Monsieur G. TIMMERMAN, reviseur d'entreprises, Vice-Président de la FEE et délégué national et M. J.M. ANSPACH, expert comptable, conseiller technique;
- *les représentants au sein des différents groupes de travail:* Madame D. JACOBS et Messieurs P. FIVEZ, L. RUYSEN, L. SWOLFS, R. PEIRCE, K. VAN OOSTVELDT, R. VERSTRAELEN, reviseurs d'entreprises et Monsieur H. OLIVIER, directeur général de l'Institut et L. KEULENEER, directeur de la Formation de l'Institut.

■ Réglementation de la profession

Dans son rapport 1994, le Conseil mentionnait que la FEE avait décidé de mener à bien une étude relative au rôle, à la position et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne. A cette fin, elle avait participé à un appel d'offre international de la Commission de l'Union européenne. La Fédération n'a pas été sélectionnée dans le cadre de cet appel d'offre mais elle a néanmoins décidé de mener à bien une étude destinée à lui fournir l'information nécessaire pour améliorer la connaissance internationale de la profession.

Lors de sa réunion de décembre 1995, le Conseil de la FEE a pris connaissance du rapport clôturant une enquête réalisée parmi 17 pays membres de la Fédération dont les 15 membres de l'Union européenne. Sous réserve de quelques modifications qui ont pu être apportées dans les premiers jours de 1996, ce rapport a été approuvé.

Les domaines traités dans ce rapport sont les suivants:

- champ d'activités de la profession;
- champ d'activités et caractéristiques de la mission de contrôle légal des comptes;
- nomination du contrôleur légal des comptes;
- indépendance et objectivité du contrôleur légal des comptes;
- conduite de la mission de contrôle légal des comptes;
- audit de groupes;
- contrôle de qualité;
- responsabilité du contrôleur légal des comptes;
- structures d'exercice et exercice international de la profession.

La rédaction de ce rapport a été rendue possible par une enquête réalisée au sein des différents Instituts membres de la Fédération par un comité de 5 personnes placées sous la direction des vice-présidents de la FEE: D. DARBYSHIRE, H. BON et H. RING. Le directeur général de l'IRE, M. H. OLIVIER faisait partie de ce comité.

■ Libéralisation de la profession comptable en Europe

En février 1995, la FEE a organisé une table ronde avec les experts des gouvernements des Etats membres de l'Union européenne afin de débattre du futur de la libéralisation de la profession comptable. Cette réunion a

une nouvelle fois mis en évidence les spécificités professionnelles et la nécessité d'une directive spécifique pour traiter de cette partie du secteur des services.

En ce qui concerne l'exercice transfrontalier des services, la libéralisation repose sur le système général de reconnaissance mutuelle des diplômes établi par les directives 89/48/CEE et 92/51/CEE. La Fédération considère que les principes généraux de l'acquisition du titre et du respect des règles du pays d'accueil restent les garants de la protection de l'intérêt général et du maintien de la qualité des services rendus par le professionnel comptable. Toutefois, diverses mesures apparaissent nécessaires telles que l'échange d'informations entre les autorités compétentes des pays où le professionnel exerce sa profession, la possibilité de contrôler l'activité du professionnel comptable exerçant sur un territoire déterminé et des mesures communes relatives à l'assurance responsabilité civile professionnelle.

Dans ce contexte, la Fédération a pris connaissance de l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes du 30 novembre 1995 dans l'affaire C-55/94 (Reinhard Gebhard) dans laquelle la cour a précisé le concept de libre prestation de services. En particulier, la cour précise:

- «1) le caractère temporaire de la prestation de services prévue par l'article 60, al. 3 du Traité CE, est à apprécier en fonction de sa durée, de sa fréquence, de sa périodicité et de sa continuité.
- 2) le prestataire de services au sens du Traité, peut se doter, dans l'Etat membre d'accueil, de l'infrastructure nécessaire aux fins de l'accomplissement de sa prestation.
- 3) un ressortissant d'un Etat membre qui, de façon stable et continue, exerce une activité professionnelle dans un autre Etat membre où, à partir d'un domicile professionnel, il s'adresse, entre autres, aux ressortissants de cet Etat, relève des dispositions du chapitre relatif au droit d'établissement et non dont celui est relatif aux services.»

On peut trouver dans cet arrêt la confirmation de la pertinence des thèses développées par la Fédération et qui ont déjà été prises en considération lors de l'élaboration de la réglementation belge, plus particulièrement l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi.

■ Règles de l'indépendance

Le groupe de travail «Indépendance» de la Fédération a remis au Conseil un rapport intitulé «audit independence and objectivity». Ce document, qui fut approuvé par le Conseil en tant que document de discussion, présente une synthèse détaillée des réponses que la profession européenne apporte à l'un des problèmes les plus délicats auxquels elle est confrontée. Les points suivants sont pris en considération:

- les attentes de ceux qui sont directement concernés par le travail du contrôleur légal des comptes;
- l'intérêt public et ses conséquences sur l'exécution de sa mission, y compris les réglementations des directives, lois et autres normes;
- l'environnement dans lequel la mission doit être conduite;
- les risques qui pèsent sur la nécessaire objectivité de l'auditeur;
- les sauvegardes qui peuvent être mises en place pour porter remède à ces risques.

Le document de discussion de la Fédération sera reproduit dans le bulletin d'information de l'Institut au cours de l'année 1996.

■ Activités dans le domaine de l'harmonisation comptable

Comme au cours des exercices précédents, une partie très significative de l'activité de la FEE se déroule dans le domaine de l'harmonisation comptable. C'est ainsi qu'au cours de l'exercice, la Fédération a publié une importante étude du groupe de travail consacrée aux pratiques comptables en matière de pension et autres avantages liés à la retraite dans les Etats de l'Union européenne.

La Fédération poursuit également de façon active des travaux dans le domaine de la comptabilité bancaire et de la comptabilité d'assurance. Elle participe aux travaux de l'OCDE et assure une coopération permanente avec l'IASC par l'examen systématique des avant-projets de normes comptables internationales.

■ Le groupe de travail «Environnement»

Un des principaux objets du groupe de travail «Environnement» concerne la mise en œuvre de la directive relative à la vérification environnementale.

Au terme de cette directive, des vérificateurs environnementaux doivent être agréés par les Etats membres. L'objectif poursuivi est que la profession puisse se positionner dans ce domaine particulièrement important du point de vue de l'intérêt public. La profession comptable doit nécessairement coopérer avec des experts et spécialistes d'autres disciplines en formant des thèmes multidisciplinaires. Il ne fait cependant aucun doute que la profession comptable ne peut être écartée du débat environnemental dans les états membres.

■ Initiatives de la FEE dans le domaine des PME

Au cours du temps, la Fédération s'est efforcée de fournir une contribution significative au développement des politiques européennes en matière comptable, fiscale, droit des sociétés et autres domaines qui affectent les petites et moyennes entreprises. L'ensemble de ces activités devrait être dorénavant coordonné par un groupe de travail spécifique. Les objectifs assignés à ce groupe de travail sont les suivants:

- évaluer la pertinence de tous les projets entrepris par la Fédération du point de vue des petites et moyennes entreprises;
- établir des propositions et projets à l'intention des groupes de travail qui ont une importance particulière du point de vue des PME;
- coordonner et préparer la participation de la FEE dans les activités de certaines organisations, en ce compris la Commission de l'Union européenne, du point de vue des PME;
- coordonner l'activité de recherche, d'information et de lobbying dans le domaine des PME au sein de la Fédération.

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises a désigné le confrère F. CALUWAERTS, membre du Conseil, pour faire partie de ce groupe de travail qui commencera à fonctionner dès le début de l'année 1996.

■ Autres activités de la Fédération

En mai 1995, une conférence internationale commune à la FEE et à l'IFAC s'est tenue à Amsterdam à l'occasion de la commémoration du 100e anniversaire du Royal Nivra. Une nombreuse délégation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises participait à ces travaux sur le thème «People for People».

Un groupe de travail spécifique a été constitué au sein de la Fédération en vue d'examiner les problèmes spécifiques liés à la mise en œuvre de la monnaie unique. Ce groupe de travail a examiné le livre vert de la Commission sur le sujet. Son objectif est d'assister les organisations professionnelles membres afin d'améliorer l'efficacité des actions que les professionnels devront prendre nécessairement dans les Etats membres pour conseiller leurs clients à l'occasion de l'introduction de la monnaie unique européenne.

La FEE mène également de nombreuses activités dans le domaine de la taxation directe et indirecte. Au cours de l'exercice écoulé, le groupe de travail a examiné en particulier les impacts fiscaux de la transmission des PME ainsi que différents problèmes liés à la prévention de la double imposition et plusieurs projets dans le domaine de la TVA.

5. FEDERATION INTERNATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES FRANCOPHONES (FIDEF)

La FIDEF a organisé au cours de l'exercice des Assises à Yaounde (Cameroun) en présence de nombreux participants de l'Afrique francophone. Le confrère Paul LURKIN, vice-Président de la FIDEF représentait l'Institut à l'occasion de ses Assises où il animait l'atelier relatif à la création d'entreprises.

L'assemblée générale de la FIDEF s'est déroulée à Paris le 29 septembre 1995. Le Président Paul BEHETS y représentait l'Institut.

6. COMITES DE LIAISON BILATERAUX

■ Comité de liaison belgo-néerlandais

Délégation de l'IRE:

Membres effectifs: Monsieur J. VLAMINCKX (président de délégation), messieurs L. JOOS, J. VANDERHOEGHT et E. VAN MEENSEL

Membres suppléants: Messieurs L. CARIS, Ph. ROELANTS et M. SWAELEN.

Le Comité de liaison belgo-néerlandais s'est réuni à deux reprises au cours de l'exercice écoulé. En particulier, ces réunions ont permis l'échange d'informations relatives au développement de la profession dans les deux pays.

Un des points importants de la discussion concerne *l'évolution structurelle des cabinets aux Pays-Bas*. Dans ce pays, suivant l'exemple des cabinets d'avocats, un certain nombre de cabinets d'experts-comptables ont quitté la forme traditionnelle d'associations des professions libérales pour des formes de «besloten vennootschap» ou de «naamloze vennootschap». L'objectif réside principalement dans la limitation de la responsabilité professionnelle et la pression sur les primes croissante d'assurance de la responsabilité professionnelle. On observera que les associations néerlandaises ne sont pas inscrites au tableau des membres, ce qui permet une plus grande flexibilité; en outre, la législation ne restreint pas le recours aux formes juridiques précitées.

Par ailleurs, les assemblées générales du Koninklijk NIVRA et du NOvAA ont approuvé un *ensemble commun de règles déontologiques* et procèdent actuellement à l'étude d'un modèle de rapport de révision commun. Dans la discussion sur l'évolution de la *déontologie*, il apparaît que des sujets tels que la réclame et la publicité, ainsi que l'offre conjointe, ne sont plus considérées comme des problèmes au Pays-Bas depuis plusieurs années. A l'inverse, l'offre de service non sollicité et le problème du braquage d'honoraires sont davantage à l'étude. Le Koninklijk NIVRA envisage sérieusement l'introduction de conditions générales de prestations de services par lesquels la responsabilité de l'expert comptable serait limitée à plusieurs fois le montant des honoraires. La question demeure cependant de savoir si une telle clause pourra être considérée comme valable en dehors des relations contractuelles entre parties.

En ce qui concerne les *liens de collaboration interprofessionnelle*, le point de vue dominant au Pays-Bas est que chaque cabinet doit avoir le souci de développer les règles internes nécessaires d'indépendance et d'objectivité qui devront être suivies. Le «registeraccountant» peut collaborer avec d'autres professionnels libéraux qui sont agréés par la direction du Koninklijk NIVRA. La direction de l'Institut juge de la possibilité de collaborer sur base du fait que ces professionnels font partie d'une association professionnelle réputée et sont soumis à des règles déontologiques, ainsi

qu'à un droit disciplinaire, tandis que l'expert comptable doit prêter attention au fait qu'il doit supporter la responsabilité de cette collaboration. Par ailleurs, les présidents entrant et sortant du NOvAA jugeaient qu'il ne serait pas possible d'aboutir dans un bref avenir à la constitution d'un seul Institut, même si les pouvoirs publics ont fixé à cet égard comme date limite l'année 1996.

Enfin, on observera que lors de la première réunion du comité de liaison en mars 1996, le confrère Jos VLAMINCKX cèdera la présidence du comité de liaison à un confrère néerlandais, après avoir assumé avec beaucoup de compétence et de succès la présidence pendant quatre ans. De même, le mandat de plusieurs délégués des Pays-Bas devra être renouvelé en considération du fait notamment, qu'aussi bien le Koninklijk NIVRA que le NOvAA participent au comité de liaison depuis 1994.



II

V. COMMISSION ETUDES ET FORMATION

A. Formation

1. Formation des stagiaires
2. Formation permanente pour les reviseurs d'entreprises et leurs collaborateurs professionnels

B. Etudes

1. Service d'études
2. Commissions d'études techniques
3. Publications



A. FORMATION

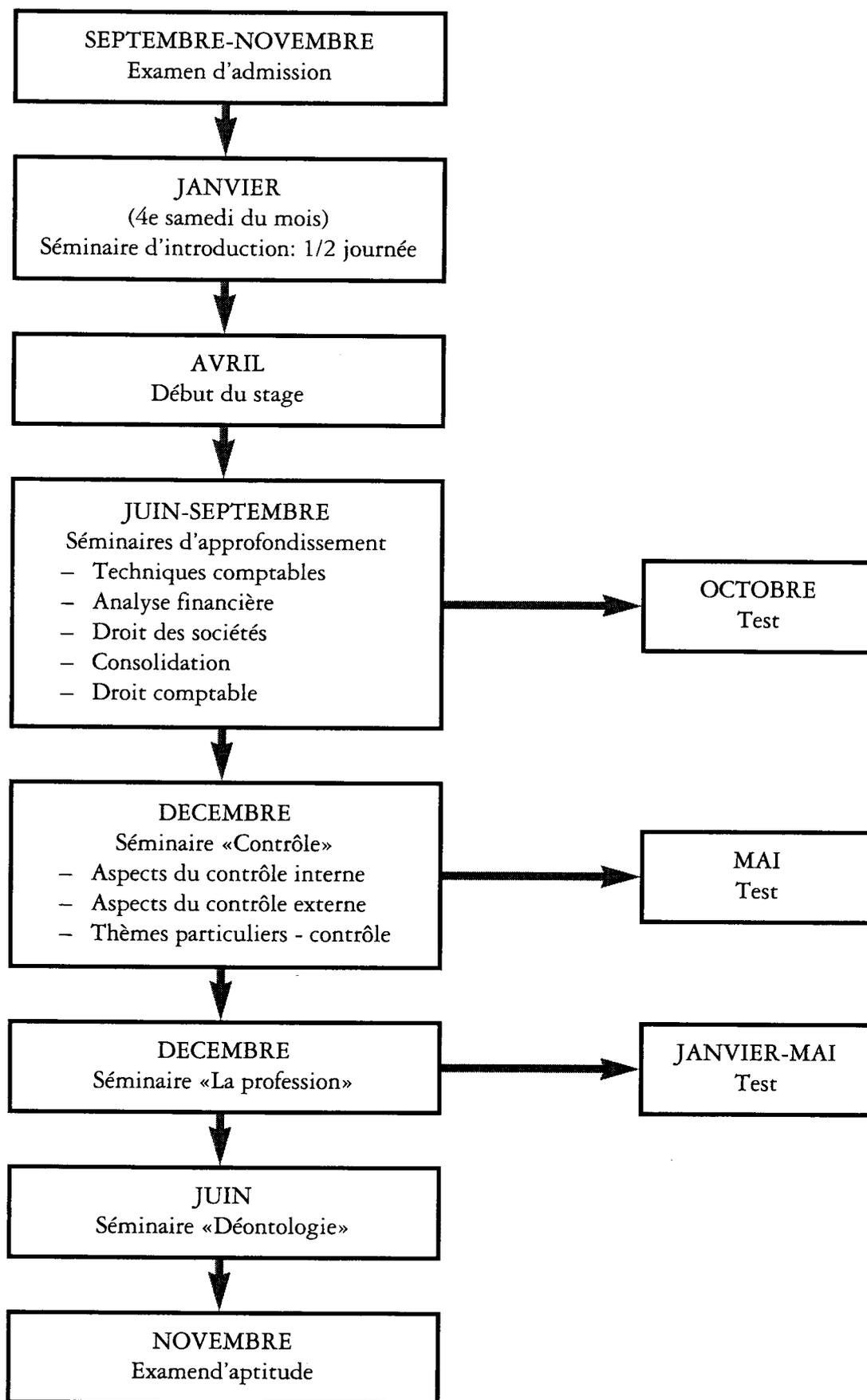


Président de la Commission Etudes et Formation: Monsieur H. VAN IMPE
Membres: Madame M.-L. VERDEBOUT, Messieurs H. BLOCK, P. COMHAIRE,
W. GROFFILS, J.-Cl. PITON, M. TORFS, D. VAN CUTSEM et J.P. VINCKE.

1. FORMATION DES STAGIAIRES

Du point de vue pratique et du contenu, rien n'est changé au déroulement du stage. Nous nous contenterons donc d'en faire, à titre d'information, le rappel à la page suivante.

La *matinée d'introduction* a pour objet de familiariser les candidats qui ont réussi l'examen d'admission avec les structures et les aspects institutionnels et déontologiques du revisorat. C'est aussi l'occasion d'un premier contact entre les nouveaux stagiaires et les responsables de l'IRE.



Les *séminaires d'approfondissement* en techniques comptables, analyse financière, droit des sociétés, consolidation et droit comptable – les stagiaires doivent obligatoirement s'inscrire à trois de ces séminaires – ont pour but d'offrir aux intéressés de compléter leurs travaux personnels pour discuter, dans ces domaines d'une importance particulière, avec des spécialistes et de procéder à une analyse encadrée de cas pratiques.

Le *séminaire «contrôle»* aborde le contrôle interne et externe, complété par une série de thèmes spéciaux permettant aux participants de choisir, en fonction de leurs intérêts, de leur formation et de leur spécialisation, un thème appartenant au domaine du contrôle interne, du contrôle externe ou des sujets particuliers.

Le *séminaire «la profession»* porte essentiellement sur une analyse plus approfondie des missions particulières du reviseur, et aborde aussi une série de problèmes devant permettre aux stagiaires de mettre leurs connaissances à jour dans des domaines intéressant directement le reviseur d'entreprises (droit comptable, droit des sociétés, communication).

La *journée d'étude consacrée à la déontologie* n'a pas été modifiée cette année non plus, en raison de l'appréciation très positive dont elle a toujours fait l'objet.

Le Conseil tient à remercier les nombreux orateurs ci-après qui ont investi leur temps, leurs efforts, leurs savoir et leur expérience à la transmission des connaissances aux stagiaires. Sans leur dévouement le niveau, mais également l'avenir du revisorat d'entreprises, ne serait plus garantis.

POUR LA JOURNEE D'INTRODUCTION (28 janvier 1995)

Mesdames: Ch. BOURG et V. VAN DE WALLE.

Messieurs: R. EECKHOUT, P. LURKIN, D. SMETS, M. TEFNIN, J. VAN-FRAECHEM, P. LARMUSEAU, Ph. THIEREN et H. OLIVIER.

POUR LES SEMINAIRES D'APPROFONDISSEMENT

(juin-septembre 1995)

Consolidation: MM. B. DUFOURNY, Y. VANDENPLAS,
R. VERMOESEN.

Droit des sociétés: MM. J.-Ph. BONTE, H. OLIVIER.

Droit comptable: MM. P. LURKIN, Ph. MENEVE.

Techniques comptables: Mme M.-L. VERDEBOUT, M. J. CHRISTIAENS.
Analyse financière: Mme N. DESCENDRE, M. D. SMETS.

POUR LE SEMINAIRE «CONTROLE»
(les 29, 30 novembre et 1er décembre 1995)

Contrôle interne: MM. L. ACKE, M. J. DE SAMBLANX, X. DOYEN,
W. GROFFILS, M. NICOLAS, Ph. PIRE, L. ROM-
BOUT, M. TEFNIN, L. VAN BAEI.

Contrôle externe: Mmes C. BRAMS et M.-L. VERDEBOUT, MM. L.
CALLAERT, D. CLEYMANS, Ch. de MONTPELLIER,
W. GROFFILS, J.-P. LOOTS, Ph. MAYAERT, G.
ROUVROI, R. TIEST, L. VAN MONTFORT

*Thèmes particuliers en
matière de contrôle:* MM. L. ACKE, E. BERTELS, P. COOX, M. DENIS,
Ph. DESOMBERE, B. DUFOURNY, M. VAN DOREN.

POUR LE SEMINAIRE «LA PROFESSION»
(les 13, 14 et 15 décembre 1995)

MM. J. AELBRECHT, J.-Ph. BONTE, J. CHRISTIAENS, P. DEMEESTER, E.
GOLENVAUX, Ph. ODENT, J.-L. SERVAIS, M. TEFNIN, L. VAN HOYWEGHEN, H.
VAN IMPE, L. VAN STEENBERGE.

POUR LE SEMINAIRE «DEONTOLOGIE» (les 4 et 9 juin 1995)

Mme V. VAN DE WALLE, MM P. BEHETS, P. LURKIN, L. VAN STEENBERGE,
M.J. DE SAMBLANX et H. OLIVIER.

2. FORMATION PERMANENTE POUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES ET LEURS COLLABORATEURS PROFESSIONNELS

Pour la cinquième fois déjà, l'Institut a élaboré en 1995 un programme complet de formation permanente destiné aux réviseurs d'entreprises et à leurs collaborateurs professionnels. Compte tenu du succès de ce programme dans les années précédentes, la double approche dans la structure du programme a été maintenue en 1995:

- l'organisation de **journées de spécialisation** qui visent une mise à jour et une analyse approfondie de sujets appartenant aux domaines du contrôle et de la profession, du droit et de la fiscalité, de l'expertise comptable, du financement et des techniques de management et de communication.
- l'organisation de **journées d'études** qui visent la transmission de connaissances. Ces journées constituent un lieu de rencontre privilégié pour les contacts avec d'autres professions.

En outre, l'Institut a organisé pour la première fois en 1995, des lunchs-rencontres avec comme orateur-invité à chaque fois une personnalité éminente des milieux socio-économiques. Le but visé est que, durant un lunch réunissant un groupe restreint de réviseurs (une vingtaine), ces orateurs fassent entendre leur avis sur le revisorat d'entreprises et qu'une discussion libre s'ensuive.

En 1995 aussi, le programme a été très favorablement accueilli par les membres. Tant le niveau qualitatif que le nombre d'inscriptions sont plus que satisfaisants. En 1995, il a été organisé 64 séminaires (53 en 1994), représentant environ 2.300 participants (comparé à ± 1.900 en 1994). Comme l'année dernière, la participation a été encouragée par un crédit de formation dont les jeunes réviseurs pouvaient profiter.

	1991	1992	1993	1994	1995
Nombre de séminaires	43	57	70	53	64
Nombre de participants	1.100	1.700	1.900	1.900	2.300

Le Conseil tient à remercier les divers orateurs dont l'engagement a permis de situer à un niveau très élevé la qualité de ces journées de spécialisation.

Le tableau ci-après reprend les divers sujets traités au cours de ces journées et les orateurs invités.

FORMATION PERMANENTE 1995
SEMINAIRES DE SPECIALISATION

1. CONTROLE – LA PROFESSION

Audit van verzekeringsprogramma's in industriële ondernemingen	G. MADOU
Audit des programmes d'assurances dans les entreprises d'industrielles	G. MADOU
Audit van vennootschapsbelasting	D. BOSSUYT
L'audit des impôts sur les sociétés	A. LESOURD
Controle-aspecten van bestellingen en werken in uitvoering	J. CHRISTIAENS
Le contrôle des commandes et des travaux en cours	E. GOLENVAUX
Steekproeven in de controle-praktijk	J. CHRISTIAENS, J. DE LUYCK
Les sondages dans la revision	S. SHAW
Controle-aspecten van de resultatenrekening	W. GROFFILS, J.-P. LOOTS
Le contrôle du compte de résultats	M.-L. VERDEBOUT
Controle-aspecten van de toelichting	W. GROFFILS
Le contrôle de l'annexe	M.-L. VERDEBOUT
Algemene controle-aanpak	H. OPSOMER
Approche générale de la révision	P.-Y. DELHEZ
De revisor en het audit-comité	M.J. DE SAMBLANX, H. OLIVIER
Le reviseur et le comité d'audit	M.J. DE SAMBLANX, H. OLIVIER
Controle bij beursvennootschappen/ La revision des sociétés de bourse	A. NIESTEN, D. SMETS
De revisor en de plichtenleer	P.P. BEHETS, M.J. DE SAMBLANX, H. OLIVIER
Le reviseur et la déontologie	P.P. BEHETS, M.J. DE SAMBLANX, H. OLIVIER

Nieuwe tendenzen in administratieve organisatie	R. VAN LOON
Les comptes annuels et le contrôle dans les établissements financiers: actualisation 1995	D. JACOBS
Audit in een geautomatiseerde omgeving/ L'audit dans un environnement informatisé	M. DESAIVE

2. DROIT – FISCALITE

Boekhoudkundige en fiscale aspecten van fusies en splitsingen: case studies	I. BEHAEGHE, M. VANDER LINDEN, H. VAN IMPE
Aspects comptables et fiscaux des fusions et scissions: études de cas	A. KILESE, M. TEFNIN
Quasi-inbreng: toepassingen van het juridisch en fiscaal kader	G. BATS
Quasi-apport: applications dans le cadre juridique et fiscal	A. KILESE, M. TEFNIN
Economische werkelijkheid: theorie en voorbeelden	G. GOYVAERTS, R. WILLEMS
La réalité économique: théorie et exemples	TH. VANWELKENHUYZEN, R. WILLEMS
Updating financiële wetgeving 1995	J. WOUTERS
Recyclage en législation financière 1995	J. WOUTERS
Updating boekhoudrecht 1995	J. AELBRECHT, H. VAN IMPE
Recyclage en droit comptable 1995	J.-L. SERVAIS
Recente ontwikkelingen in de ondernemingsfiscaliteit	L. CASSIMAN
Développements récents dans la fiscalité des entreprises	R. ROSSOUX
Updating sociaal recht 1995	O. VANACHTER
Recyclage en droit social 1995	E. DOUTREPONT, S. KOHNENMERGEN

De revisor en de vennootschapswetgeving: special topics	L. ACKE, H. VAN PASSEL
Le reviseur et le droit des sociétés: sujets particuliers	M. DE WOLF
 3. EXPERTISE COMPTABLE	
Activity based costing: uitdieping	E. VAN GEYT
Approfondissement de l'«Activity based costing»	PH. HOSTE
Lezen en begrijpen van Duitse jaar- rekeningen/Lecture et compréhension des comptes annuels allemands	L. OEYEN
Lezen en begrijpen van Franse jaar- rekeningen/Lecture et compréhension des comptes annuels français	B. TESNIÈRE
Lezen en begrijpen van Engelse jaar- rekeningen/ Lecture et compréhension des comptes annuels anglais	S. SHAW
Lezen en begrijpen van Amerikaanse jaar- rekeningen/ Lecture et compréhension des comptes annuels américains	CH. O'KEEFFE
Theoretische analyse van de consolidatie	Y. VANDENPLAS
Analyse théorique de la consolidation	B. DUFOURNY, R. VERMOESEN
Consolidatie – case studies	Y. VANDENPLAS
Consolidation – études de cas	B. DUFOURNY, R. VERMOESEN
Controle-aspecten van geconsolideerde jaarrekeningen	Y. VANDENPLAS
Aspects de contrôle des comptes annuels consolidés	M. MASSART
De actualiteit van de internationale boek- houdkundige normen/Actualité des normes comptables internationales	CH. O'KEEFFE

Milieu en accountancy	B. DE KLERCK
Comptabilité et environnement	B. DE KLERCK
Kritisch zicht op de jaarrekening en falings- predictiemodellen	CH. VAN WYMEERSCH
Vue critique sur les comptes annuels et modèles de prévision de faillite	CH. VAN WYMEERSCH
4. DOMAINES FINANCIERS	
Waardebepaling van een onderneming	J. DE LUYCK
Détermination de la valeur d'une entreprise	P. VANOBBERGEN
Financiële innovaties, rente- en valuta- management	H. BUYSSE, PH. DESOMBERE, J.G. GROENEVELD, I.J. DE HAAN, L. KEULENEER
Toepassingen in bedrijfsfinanciering	L. KEULENEER
Praktische financiële wiskunde voor accountants en bedrijfsrevisoren	L. KEULENEER, W.M. LAMMERTS VAN BUEREN, E.M.H. SCHLÖSSER
5. TECHNIQUES DE MANAGEMENT ET COMMUNICATION	
Onderhandelingstechnieken	I. VAN BEGIN

JOURNEES D'ETUDES

Le 23 juin 1995: *Le nouvel Arrêté Royal relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurances.*

Nous remercions: Messieurs Ph. LONGERSTAEY et M. SCHIEPERS.

Le 29 septembre 1995: *Aspects juridiques, comptables, fiscaux et revisoraux des associations momentanées.*

Nous remercions: Messieurs B. DE MOOR, Ph. FRANÇOIS, T. GROESSENS, R. MEYERS, D. SMETS et R. SPITAEELS.

Le 17 octobre 1995: *Financiering en controle van hogescholen en van hun VZW's voor sociale voorzieningen.*

Nous remercions: Messieurs P.P. BEHETS, D. COECKELBERGH, P. COTTENIE, P. JOLIE, W. LEYBAERT, L. VAN DEN BOSSCHE, S.F. VANDENHOECK, G. VAN DE VELDE, H. VAN IMPE et R.F. VERSTRAELEN.

LUNCHS-RENCONTRES

Comme vous avez déjà pu lire ci-dessus, l'Institut a commencé à organiser cette année une série de rencontres d'«arrière-saison», qui ont pour but de permettre, durant un lunch, à un groupe restreint de réviseurs, d'entendre l'avis d'un invité – personnalité du milieu socio-économique – sur le revisorat d'entreprises et qu'une discussion libre s'ensuive. Ces lunchs-rencontres se sont déroulés comme suit:

Le mercredi 18 octobre 1995: Premier lunch-rencontre en néerlandais, avec comme orateur-invité Monsieur D. BRUNEEL, Président du Comité de Direction de la Banque COBAC.

Le jeudi 14 décembre 1995: Premier lunch-rencontre en français, avec comme orateur-invité Monsieur G. UGEUX, Président de la Commission d'Evaluation des Actifs de l'Etat.

Le mercredi 20 décembre 1995: Deuxième lunch-rencontre en néerlandais, avec comme orateur-invité Monsieur R. MALEVE, Directeur Général de GIMVINDUS.

B. ETUDES



1. SERVICE D'ETUDES

Le service d'études a pour mission d'assurer la qualité des différentes publications de l'Institut de manière à améliorer l'image et l'influence sur la profession.

En septembre 1993, Monsieur Bruno DE KLERCK, reviseur d'entreprises a été détaché pour une durée de deux ans de son cabinet de révision, en vue d'assurer cette fonction. Il a été rejoint en octobre 1994 par Madame Catherine DENDAUW, assistante à l'UCL. Qu'il nous soit permis de remercier le confrère Bruno DE KLERCK pour la qualité du travail qu'il a fourni au service de la profession pendant les deux années de ces fonctions.

Pour l'avenir, le Conseil a décidé de réévaluer l'organisation du service d'études qui ferait appel à un collaborateur permanent et sous-traiterait certaines recherches aux milieux académiques des universités.

Au cours de l'année écoulée, l'activité du service d'études s'est concentrée autour de deux pôles principaux:

En collaboration avec la Commission «Comptabilité communale», une analyse a été opérée des conséquences de l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995, de la nouvelle comptabilité communale. Cette réflexion a débouché sur la publication d'une brochure portant sur l'organisation administrative des communes. Ce document sera très largement diffusé parmi les pouvoirs locaux du pays.

Depuis 1994, la Commission «PME» a fait appel au service d'études pour assurer l'encadrement scientifique du projet dont la finalité est d'asseoir la notoriété de la profession auprès des chefs d'entreprises des PME. Cette collaboration s'est poursuivie en 1995 par la publication de trois brochures destinées aux chefs d'entreprises. Les dernières brochures de cette série paraîtront en 1996.

Par ailleurs, les activités d'étude et de recherche de l'Institut ont été largement influencées par le Forum du Revisorat en 1995. En effet, les travaux préparatoires ont débouché sur quatre études portant sur les thèmes du Forum préparés par différents groupes de travail. Les quatre rapports préparatoires ont été remis à tous les membres de l'Institut. En outre, les conclusions de chaque groupe paraîtront en 1996 dans la série des réflexions et opinions.

Enfin, le Conseil a souhaité que les activités d'études de l'Institut portent au cours de cette année sur la notion de «Corporate Governance». C'est dans ce but que deux publications ont été réalisées au cours de l'exercice. La première porte sur les comités d'audit et est publiée dans la série «Etudes». La seconde est un numéro spécial de «Réflexions et Opinions» qui sera publié au début de l'exercice 1996 et qui comprend des réflexions générales sur le gouvernement d'entreprises, une contribution sur le commissaire-reviseur, le contrôle interne et le «Corporate Governance» ainsi qu'une analyse des besoins et attentes des utilisateurs de rapports financiers.

2. COMMISSIONS D'ETUDES TECHNIQUES

2.1. Le forum du revisorat

Le forum du 23 novembre 1995 proposait aux réviseurs d'entreprises de réfléchir sur quatre problèmes fondamentaux auxquels ils sont confrontés dans leur pratique professionnelle et qui devraient éventuellement les amener à modifier leur approche. Les conclusions du Forum ont été présentées dans la première partie du présent rapport.

2.1.1. Groupe de travail «Le rôle du commissaire-reviseur vis-à-vis des fraudes et irrégularités»

Président et Vice-Président: Messieurs R.-H. FRANSOLET et D. BRECX

Membres: Madame C. DENDAUW, Messieurs A. KILESE, J.-P. KOEVOETS, H. OLIVIER et C. STEININGER

Parmi les sujets qui suscitent le plus de controverses à propos de la fonction d'audit, la responsabilité en matière de fraude ou d'autres malversations occupe une place importante.

Il est parfois reproché aux réviseurs de ne pas avoir dénoncé des irrégularités commises dans les entreprises qu'ils contrôlent. La Commission avait pour objectif d'analyser la situation actuelle en Belgique ainsi que les positions prises par les autres pays de manière à pouvoir susciter une discussion constructive lors du Forum.

2.1.2. Groupe de travail «Le rôle du commissaire-réviseur vis-à-vis de la continuité d'exploitation»

Président et Vice-Président: Messieurs E. RISKE et J.-P. VINCKE

Membres: Madame M.-L. VERDEBOUT-JACQUES, Messieurs L. ACKE, P. COPPIETERS, Président de la Vlaamse Commissie voor Preventief Bedrijfsbeleid, P. PETERKENNE et E. VAN MEENSEL

Un autre sujet de discussion est le rôle que doit jouer le réviseur d'entreprises en matière d'entreprises en difficultés.

La Commission préparatoire a fondé son examen de la situation actuelle sur une enquête à partir de l'information disponible à la Centrale des Bilans. L'objectif était d'analyser d'une part, la réaction des réviseurs dans leurs rapports de contrôle, face aux indices de discontinuité éventuelle et à l'application des articles 103 et 104 des lois soc. et, d'autre part, les commentaires figurant dans le rapport de gestion de ces entreprises. La présentation des positions prises à l'étranger a permis à cette Commission de soumettre des propositions au Forum qui pourront éventuellement déboucher sur l'adoption d'une nouvelle recommandation.

2.1.3. Groupe de travail «Missions du réviseur en matière de problèmes d'environnement»

Président: Monsieur L. HELLEBAUT

Membres: Madame R. VAN MAELE, Messieurs T. BUTENEERS, B. DE KLERCK, M.J. DE SAMBLANX, V. DE WULF, D. KROES, L. RUYSEN, L. STAMMEN et L. THIRIFAY

La Commission «Audit et Environnement» a prolongé ses travaux en vue de présenter dans le cadre du Forum les résultats de ses travaux ayant débouchés en 1994 sur la publication d'une brochure.

Ce groupe de travail a informé les participants de l'évolution actuelle de la problématique de manière à sensibiliser la profession aux aspects d'environnement et aux conséquences qui peuvent en découler dans le cadre des différentes missions des réviseurs.

2.1.4. Groupe de travail «Evaluation et prévisions»

Président et Vice-Président: Messieurs D. SMETS et M. TEFNIN

Membres: Messieurs F. CALUWAERTS, J. DE LUYCK et L. KEULENEER

Cette Commission a été créée en vue de présenter dans le cadre du forum une approche nouvelle en matière d'information. Elle s'est attachée à analyser le rôle que peut ou doit jouer le réviseur en matière d'information prévisionnelle.

L'analyse des normes d'audit internationales actuelles a permis à la Commission de présenter les outils nécessaires à l'évaluation des informations prévisionnelles.

2.2. Commission honoraires

Président: Monsieur J.F. CATS

Membres: Messieurs M. GHYOOT, M. MASSART, F. SAMYN, R. STASSIN et G. TIMMERMAN

Au cours d'une réunion extraordinaire tenue les 6 et 7 septembre, consacrée aux options stratégiques, le Conseil de l'Institut a décidé d'installer une Commission des honoraires chargée d'élaborer des critères devant permettre à l'Institut, par le biais de la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession, d'évaluer l'offre remise par un réviseur d'entreprises au moment où il souhaite accepter une mission de commissaire-réviseur dans une société.

La Commission des honoraires s'est réunie trois fois au cours de l'exercice écoulé, permettant de dégager une série d'options fondamentales.

Il est constaté d'une part que la communication d'une mission permanente de révision à l'Institut devait s'accompagner d'une série de données concernant les facteurs de risque pris en considération par le réviseur d'entreprises avant de faire une offre en vue de l'acceptation d'une mission nouvelle. D'autre part, la Commission des honoraires a l'intention de préparer une note devant permettre à chaque réviseur et aussi à la Commission de Surveillance de l'Exercice de la Profession d'évaluer le nombre d'heures à fournir et des honoraires valables.

La Commission des honoraires estime qu'elle pourra achever ses travaux au cours des premiers mois de 1996. Elle transmettra au Conseil son rapport de synthèse et ce dernier appréciera alors comment porter à la connaissance des réviseurs les méthodes suivies et les résultats.

2.3. PME

Président: Monsieur L.H. JOOS (jusqu'au 5 mai 1995), Monsieur F. CALUWAERTS (à partir du 5 mai 1995)

Membres: Messieurs G. BATS, P. BEHETS (jusqu'au 5 mai 1995), J.F. CATS, J.P. DEJAEGHERE, B. DE KLERCK, M.J. DE SAMBLANX, A. KILESE (à partir du 5 mai 1995), D. LEBOUTTE, D. LEBRUN et D. SMETS (à partir du 5 mai 1995)

Le Conseil avait fixé comme objectif à la Commission de promouvoir la profession de réviseur d'entreprises auprès des dirigeants de petites et moyennes entreprises. La complexité de la vie des affaires actuelles a suscité auprès des dirigeants d'entreprises le besoin d'une meilleure maîtrise des événements aussi bien que de soutien de conseillers capables de les aider à prendre des décisions et d'en suivre les conséquences en connaissance de cause.

La Commission a commencé ses travaux en 1993. Elle a programmé un travail soutenu au cours de l'année 1994 afin de mener à bien la mission qui lui avait été confiée par le Conseil. Au cours de l'année 1995, le projet s'est concrétisé par diverses publications destinées à favoriser l'accès des réviseurs d'entreprises auprès des PME.

Le 14 février 1994, à l'occasion d'une conférence de presse, les deux premières brochures publiées dans le cadre de ce projet, ont été présentées.

Les deux thèmes suivants y sont traités: «*Investir et les conséquences*» et «*Les baromètres de l'entreprise*». Ces brochures ont été diffusées parmi les reviseurs, les entreprises, mais également à un très large public (milieu politique, enseignement, ...).

La conférence de presse a reçu un grand retentissement et a donné lieu à un grand nombre d'articles dans les journaux et périodiques, généraux ou spécialisés. A la suite de cette publicité, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a enregistré plus de 2.000 demandes pour l'obtention gratuite des brochures. De plus, un grand nombre de reviseurs et d'autres personnes intéressées ont passé des commandes en vue de les diffuser parmi leur clientèle.

Au cours du troisième trimestre de l'année 1995, une troisième brochure a été publiée au sein de cette série; elle concerne: «*Planning financier: guide pour l'entreprise*».

Chacune des brochures précitées fut distribuée à plus de 14.000 exemplaires.

Deux publications doivent être finalisées par le groupe de travail PME. La première de ces publications concerne les ratios opérationnels, tandis que la seconde est consacrée à l'évaluation de l'entreprise.

L'objectif de la Commission PME, dans le prolongement de la mission qui lui est confiée par le Conseil est de valoriser en tout premier lieu le projet PME auprès des reviseurs d'entreprises. A cette fin, les instruments nécessaires doivent être fournis aux membres afin qu'ils puissent expliquer l'information contenue dans ces brochures de la façon la plus efficiente possible à leurs clients actuels et potentiels. A cette fin, la Commission PME élabore un ensemble de supports de présentations lors de chaque publication de brochure.

Ainsi que ce fut fait par le passé, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a également pris part à diverses émissions télévisées dans la série PME-Info (RTBf) et KMO-partner (BRTn), représentant quatre émissions en néerlandais et en français. Ces émissions ont concerné les sujets suivants: le mandat de commissaire-reviseur, l'investissement, le contrôle interne et l'audit et l'environnement. L'Institut poursuivra au cours de l'exercice prochain sa collaboration à ces programmes télévisés et envisage également de nouvelles initiatives dans ce domaine.

La Commission a pu bénéficier, comme par le passé du soutien et de la collaboration étendue de ses membres, mais aussi des services d'un bureau spécialisé de relations publiques.

Dans le cadre des activités programmées, la Commission a également souhaité que le Conseil puisse mettre à sa disposition un budget en vue de prendre diverses initiatives de soutien de l'activité des réviseurs d'entreprises.

2.4. Audit et environnement

Président: Monsieur L. HELLEBAUT

Membres: Madame R. VAN MAELE, Messieurs T. BUTENEERS, B. DE KLERCK, M.J. DE SAMBLANX, V. DE WULF, D. KROES, L. RUYSEN, L. STAMMEN et L. THIRIFAY

La Commission Audit et Environnement s'est essentiellement attachée à suivre les développements stratégiques sur le plan de l'environnement et à entretenir les contacts qu'elle avait pu établir depuis son institution.

Au cours de l'exercice, la Commission a préparé une note technique qui doit permettre aux réviseurs d'entreprises d'accomplir leurs travaux relatifs à la certification dans le cadre de l'association «Fost Plus». Cette organisation entend établir un lien entre d'une part les emballages mis sur le marché et le recyclage des matériaux d'emballage d'autre part. Dans le cadre d'une mission supplémentaire, le réviseur d'entreprises devra délivrer une certification concernant les quantités et le type d'emballages mis sur le marché. Cette note technique, qui a été discutée avec les responsables de «Fost Plus», a été envoyée aux membres en annexe au Bulletin n° 6 de 1995 (novembre-décembre 1995). La Commission est chargée actuellement par le Conseil de préparer un projet de rapport (rapport normalisé) qui accompagnerait cette note technique.

Dans le cadre du Forum du Revisorat organisé le 23 novembre à Anvers, la Commission Audit et Environnement a présenté un projet de texte concernant les missions du réviseur d'entreprises en matière d'environnement. Pour une analyse des résolutions du texte du Forum, nous renvoyons au chapitre correspondant du présent rapport.

Plusieurs membres de la Commission participent aux discussions qui s'organisent au niveau fédéral (BELCERT) concernant l'intégration dans le contexte belge du vérificateur environnemental et également aux discussions au niveau européen, par le biais du groupe de travail de la FEE. On peut dire qu'à l'heure actuelle, le rôle que le reviseur peut être appelé à jouer dans cette matière n'est pas encore totalement défini.

L'Institut entretient des contacts avec les diverses instances concernant les problèmes connexes d'environnement, notamment dans le cadre de la commission de suivi des Ecotaxes et concernant les divers projets que les autorités préparent dans ce domaine. Il lui appartient bien entendu de défendre, au nom de l'unicité du contrôle, les intérêts des clients des reviseurs d'entreprises et du reviseur d'entreprises lui-même.

Et enfin, la Commission Audit et Environnement a collaboré à une émission de la RTBF et de la BRTN dans la série «PME-Infos» et, «KMO-Partner» consacrée au sujet du reviseur d'entreprises et l'environnement.

L'expérience nous montre que bon nombre de reviseurs d'entreprises s'occupent directement de problèmes d'environnement et la Commission Audit et Environnement attache une très grande importance à ce que continuent à l'avenir les communications actives avec les reviseurs d'entreprises.

2.5. Comptabilité communale

Président: Monsieur P. COMHAIRE

Membres: Madame C. DENDAUW, Messieurs F. DAERDEN, F. DEGEEST, A. JACQUINET, J. M. JOIRIS, H. OLIVIER, D. PRAET et J. VANDERHAEGEN

Cette Commission a été créée en vue de rédiger une brochure sur l'organisation des communes de manière à informer les reviseurs d'entreprises qui pourraient être consultés dans le cadre de l'application de la nouvelle comptabilité communale, entrée en vigueur depuis le 1er janvier 1995. Cette Commission examine également quelle est l'information financière nécessaire de manière à pouvoir évaluer la situation dans laquelle se trouvent les communes.

La première activité de la Commission a été de publier une brochure sur l'organisation administrative et le contrôle interne dans le contexte de la nouvelle comptabilité communale. Après avoir présenté les différents organes de la commune et l'organisation comptable de celle-ci, la brochure propose une analyse des procédures des principaux cycles que constituent les taxes et prestations, les dépenses de fonctionnement, les rémunérations, les investissements et leur financement, le cas spécifique des investissements en participations et autres actifs financiers, les transferts et la trésorerie.



2.6. Bilan social

Président: Monsieur P. COMHAIRE,

Membres: Messieurs R. BOONS, H. OLIVIER, M. VAN DOREN et F. WILMET

Dans la première partie du présent rapport, le Conseil développe avec plus de détails l'objectif qu'il a assigné à la Commission d'études. Constatant que la déclaration gouvernementale souhaite l'élaboration d'un bilan social parallèlement aux comptes annuels financiers de la société, le Conseil a souhaité qu'une commission d'études élabore une note de réflexion, représentant la contribution de l'Institut en cette matière.

Selon le groupe de travail, la notion de bilan social est une notion ambiguë. Il faut lui préférer l'expression «tableau de bord social» dont l'objet principal est de comprendre l'évolution de la part de la valeur ajoutée attribuée au personnel tant dans son aspect financier que quantitatif et qualitatif.

La note de réflexion suggère ensuite un ensemble de principes fondamentaux pour l'élaboration de l'information sociale. Elle se base sur l'expérience des états financiers et plus particulièrement sur le cadre conceptuel de «l'International Accounting Standards Committee».

En ce qui concerne l'identification des informations pertinentes en matière sociale, le groupe de travail constate tout d'abord que de nombreuses informations sont disponibles dès à présent et pourraient être mieux coordonnées. Il convient à cet égard de faire une réflexion approfondie sur les informations utiles aux tiers est dès lors susceptible d'être

publiées et celles qui n'ont d'intérêt qu'au sein de l'entreprise, par exemple, pour l'information du conseil d'entreprise. La note de réflexion du groupe de travail comprend des indications relativement détaillées à cet égard.

2.7. Contrôle analytique

Président: Monsieur W. GROFFILS

Membres: Messieurs R. ADRIAENSSENS, F. VAN RIE et P. VAN STAAIJ

L'objectif du groupe de travail est d'élaborer une synthèse utilisable dans le cadre de la formation de l'Institut en ce qui concerne l'approche analytique du contrôle des comptes annuels. La structure de l'étude envisagée est la suivante:

- Première partie: Exposé général de l'approche analytique du contrôle, en se référant principalement aux recommandations de l'IRE relatives aux risques de révision, à l'utilisation du contrôle interne dans la révision et à l'examen analytique;
- Deuxième partie: Développement d'un cas pratique fondé sur une entreprise commerciale;
- Troisième partie: Spécificité sectorielle relative à certaines catégories d'entreprises: entreprises de production, entreprises de travaux, entreprises de transport.

2.8. Commission assurances

Président: Monsieur R. VANDER STICHELE

Membres: Madame I. BOETS, Messieurs G. HOF, M. LANGE et L. CARIS

Le Conseil soulignait dans l'introduction de son rapport 1994, l'utilité de développer des commissions de réflexion sectorielles d'une part afin de développer les contacts entre la profession, les autorités de contrôle prudentiel et les fédérations d'entreprises et, d'autre part, dans le but d'étudier les aspects spécifiques de contrôle dans le secteur considéré.

La commission «assurances» fut constituée à l'automne et s'est réunie une première fois au cours de l'année 1995. Ses travaux commenceront effectivement au cours de l'année prochaine.

3. PUBLICATIONS

Au cours de l'exercice, le tome IV du *Vademecum du reviseur d'entreprises (Comptabilité et révision: aspects sectoriels)* fut adressé aux membres, ainsi que 8 numéros du bulletin d'information. Le tome II du *Vademecum* (nouvelle édition) sera adressé aux membres dans les premiers jours de l'année 1996.

Par ailleurs, deux numéros de la série «Etudes IRE» ont été publiés:

- *Contrôle 3/95*: Comité d'audit et corporate governance
- *Comptabilité 2/95*: Organisation comptable des communes

En 1996, paraîtront, entre autres, des publications sur les associations momentanées, les nouveaux instruments financiers et les textes du Forum 1995.

III

3^{ème} partie

ANNEXES

NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS

Vu la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des Reviseurs d'entreprises telle que modifiée par la loi du 21 février 1985, spécialement les articles 2, 3 et 18bis;

Considérant la nécessité de revoir les normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire approuvées par le Conseil de l'Institut en sa séance du 3 février 1978 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984; considérant que la similitude technique des missions conduit à incorporer dans un même texte les normes relatives au contrôle des quasi-apports;

Vu l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable du 2 février 1995;

Le Conseil a adopté en sa séance du 1er septembre 1995 les normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports.

Les normes du 2 mars 1984 relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire sont abrogées.

Les présentes normes seront d'application le 1er janvier 1996.

1. PRINCIPES

1.1. Les opérations visées par la présente norme sont celles prévues par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales aux articles 29bis, 29quater et 34 en ce qui concerne les sociétés anonymes et en commandite par actions, 120bis, 120quater et 122 §3 en ce qui concerne les SPRL, 147quater, 147quinquies et 147sexies en ce qui concerne les sociétés coopératives, ainsi que l'article 11 de la loi du 17 juillet 1989 sur les groupements d'intérêt économique.

1.1.1. Les présentes normes concernent tant la constitution, l'augmentation de capital par un apport ne consistant pas en numéraire que l'opération visée par la loi par laquelle la société se propose d'acquérir un bien appartenant à une personne visée à l'article 30, 12° LCS (signataire de l'acte constitutif), à un administrateur ou à un actionnaire, 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».

Si la loi établit des distinctions entre l'apport et une cession sous forme de quasi-apport au niveau du rapport à émettre par le reviseur, 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 les sections VIIIbis, VIIIter et VIIIquater des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, sous réserve 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 de la société bénéficiaire de l'apport et pour partie en numéraire, il y a lieu d'appliquer la procédure relative aux apports en nature; on considérera 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 des administrateurs et un seul rapport du réviseur.

Par contre, lorsqu'il apparaît que les opérations d'apport et de cession portent sur des biens distincts, que l'on peut identifier et qualifier séparément l'apport 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. 29*bis*, 120*bis*, 147*quater*, soit quasi-apport – art. 29*quater*, 120*quater*, 147*quinquies* Lois soc).

- 1.1.4. Lorsque le réviseur d'entreprises est invité à faire rapport sur une opération à titre de régularisation parce qu'un apport en nature a été effectué sans respecter toutes les formes légales, il devra distinguer entre les trois situations suivantes:

- a) soit aucun acte authentique n'a été passé; dans ce cas, le réviseur 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 ou un autre motif mentionné à l'article 190*bis* Lois soc.; l'assemblée générale décide de la considérer comme nulle et de procéder à la confirmation de l'opération par acte authentique; dans ce cas, le réviseur 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 l'acte annulable pour défaut de rapport. Dans ce cas, le réviseur 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 administrateurs (art. 35, 4° Lois soc), s'il constate l'absence de sur-évaluation des apports ne consistant pas en numéraire.

En ce qui concerne une opération de quasi-apport, le réviseur 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 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 revisoral (art. 190*bis* Lois soc.); dans ce cas, en vue de prendre une décision régulière, l'assemblée pourra souhaiter obtenir un rapport revisoral conforme aux présentes normes; ce rapport spécifiera les circonstances.

Si un rapport de régularisation a été dûment établi, le commissaire-réviseur 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 64*octies* et 65 Lois soc.

- 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 rappelle les responsabilités de chaque partie concernée pour l'élaboration des rapports requis par la loi, les exigences en matière d'accès à l'information ainsi que les modalités de calcul des honoraires.
- 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 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, les actionnaires majoritaires et les dirigeants.
- 1.2.3. Si, avant même sa désignation, il apparaît que le réviseur n'obtiendra pas l'information indispensable pour mener ses travaux à bien (délai, manque d'organisation comptable, localisation du bien, discussion sur la propriété du bien, etc), il déclinera la mission.
- 1.3. Le commissaire-réviseur 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 décliner la mission, auquel cas l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir.

2. TRAVAUX DE CONTROLE

- 2.1. Le réviseur d'entreprises, chargé du contrôle d'un apport ou d'un quasi-apport demande si un confrère n'a pas été chargé de la même mission et examine si un commissaire-réviseur n'est pas de droit habilité à remplir cette mission. Dans ce cas, il prend contact avec ce confrère.
- 2.1.1. Le réviseur demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois, d'une mission revisorale dans la même entreprise.
- 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 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;

- 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 ou de quasi-apport, le reviseur 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 à la constitution de la société, le reviseur obtiendra communication du projet de statuts.

Le reviseur 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 nouveaux, outre les points mentionnés ci-dessus au point 2.2.1., le reviseur examinera les modalités prévues pour la modification des statuts. Il vérifiera que pour l'opération projetée, les lois coordonnées sur les sociétés commerciales sont appliquées correctement; en cas d'augmentation de capital dans une société anonyme, en application de la technique du capital autorisé, le reviseur vérifiera spécialement dans quelle mesure l'article 33*bis* §2 Lois soc. est respecté.

2.2.3. S'il s'agit d'une opération de quasi-apport, le reviseur 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 reviseur s'interrogera en particulier sur le respect des conditions prévues aux articles 29*quater*, 120*quater*, ou 147*quinquies* Lois soc.

2.2.4. Dans les trois cas précités, le reviseur prêtera une attention particulière au rapport que les fondateurs ou l'organe d'administration de l'entreprise doivent établir. Etant donné que ce rapport doit, le cas échéant, exposer les raisons pour lesquelles, éventuellement, ils s'écartent des conclusions du rapport du reviseur, on doit conclure qu'il n'est pas toujours définitif avant la remise du rapport de contrôle. Ceci n'empêchera pas le reviseur de demander communication des projets de rapport dans la mesure où ces derniers comprendront nécessairement des indications sur la description des apports ou quasi-apports ainsi que de leur évaluation.

Si le projet de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration n'a pas pu être obtenu par le reviseur 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, pour lui permettre de réaliser la mission qui lui a été confiée.

- 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 reviseur doit se montrer attentif à toutes les modifications que les parties souhaiteraient apporter aux modalités de l'apport ou du quasi-apport.
- 2.2.6. Le reviseur 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.
- 2.3. **Pour vérifier la description des valeurs actives et passives qui font l'objet des apports ou quasi-apports, le reviseur d'entreprises réunit tous les documents et données économiques qu'il juge indispensables à son contrôle.**
- 2.3.1. Le reviseur réunit, compte tenu de l'importance relative de chaque bien transféré, les éléments nécessaires pour se former une opinion et contrôle leur concordance avec la description des apports ou quasi-apports sur:
- l'existence, la localisation et le caractère apportable des biens, droits et obligations cédés;
 - la propriété des biens par le cédant (par ex. extraits cadastraux et hypothécaires) et l'identité du cédant; le reviseur s'inquiètera notamment du régime matrimonial du cédant;
 - l'état physique du bien et sa fonction d'utilité pour l'entreprise (état d'entretien, aspects environnementaux, etc...)
 - les engagements éventuels (sûreté, mandat ou promesse d'hypothéquer) qui les grevent ainsi que la libre disposition du bien dans le chef de la société qui l'acquiert; en ce qui concerne le contrôle des sûretés, le reviseur devra être notamment attentif à ce que le cédant obtienne du créancier l'autorisation écrite d'aliéner le bien;
 - en cas d'apport ou de quasi-apport d'une exploitation individuelle en société ou d'une branche d'activité qui ne s'effectuerait pas selon la section VIII^{quater} Lois soc., l'existence d'engagements en matière de contrat de travail, de convention d'acquisition ou de cession d'immobilisations, les risques d'environnement, etc.;
 - le degré satisfaisant de description de chaque élément cédé;
 - 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 reviseur d'entreprises contrôle le mode d'évaluation et leurs motivations. Il juge la valeur du choix opéré par les parties.

2.4.1. L'objectif du contrôle des évaluations 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. Toutefois, par exception à ce principe général et conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, les apports liés à une scission se font à la valeur comptable des éléments de patrimoine dans la société scindée.

2.4.2. Compte tenu de l'importance relative des biens transférés, il rassemble toutes les justifications et preuves qu'il estime nécessaires et effectue les contrôles nécessaires:

- les inventaires des éléments transférés, 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 appuient 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.

2.4.3. Pour apprécier les modes d'évaluation des apports ou quasi-apports, le reviseur procède:

- à l'examen des modes d'évaluation adoptés;
- 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 l'entreprise qui les reçoit et en tenant compte des circonstances de marché; les évaluations se feront en principe dans une perspective de poursuite de l'exploitation.

Le reviseur 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 ou quasi-apports de fonds de commerce (sauf application de l'article 174/63 lois 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 l'entreprise, 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.

- 2.4.5. Le reviseur 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. **Le reviseur d'entreprises contrôle la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports ou des quasi-apports. Dans le cas d'un apport, il 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 à émettre en contrepartie majorée, 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 cédés, correspondent au moins à la rémunération attribuée en contrepartie de l'acquisition.**

- 2.5.1. Dans tous les cas, le reviseur d'entreprises vérifie si les cédants bénéficient d'avantages particuliers contribuant à la rémunération effective de l'acquisition. Les avantages particuliers sont l'ensemble des éléments rémunérant directement ou indirectement l'apport ou les biens cédés, 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 reviseur pourra juger utile d'en demander confirmation écrite à la société ou au cédant.

- 2.5.2. En cas de constitution de société, le reviseur constate si la fraction de capital attribuée à chaque apporteur en nature est égale à la valeur nette de chaque apport. Le cas échéant, il acte les écarts et leurs motivations. Il met en évidence dans ses papiers de travail, les droits attachés à d'éventuelles catégories différentes de titres et de parts non représentatives du capital. Le reviseur 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 reviseur procède au contrôle des éléments sous-jacents qui appuient l'évaluation de la société bénéficiaire de l'apport. Le contrôle de l'actif net s'effectue conformément aux normes générales de révision.

Le reviseur vérifie en particulier dans quelle mesure les modes d'évaluation retenus pour l'apport en nature sont compatibles avec les modes d'évaluation adoptés pour la détermination de la valeur des parts sociales anciennes de la société. Par exemple, il ne serait pas légitime d'évaluer sans autre justification l'apport à une valeur de rendement alors que la valeur des actions à émettre en rémunération de l'apport est déterminée sur base de valeurs historiques. Les modes d'évaluation de la société bénéficiaire de l'apport retenus par son organe d'administration 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.

Il note dans ses documents de travail dans quelle mesure cette situation pourrait influencer le jugement qu'il sera appelé à émettre à propos de la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport.

Le reviseur calcule la valeur de chaque part sociale afin de vérifier la rémunération qu'il est projeté d'attribuer en contrepartie de l'apport.

Au terme de la loi sur les sociétés, lorsqu'une prime d'émission est stipulée, la valeur des apports doit correspondre au moins à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale au pair comptable des actions 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.

Le reviseur vérifie dans quelle mesure le prix d'émission (valeur nominale ou pair comptable plus prime d'émission) ne s'écarte pas significativement de la valeur économique de la société divisée par le nombre d'actions ou parts entrant en ligne de compte pour la répartition de l'avoir social.

Par valeur économique, il faut entendre le prix dont deux parties indépendantes conviendraient sans condition particulière, compte tenu des circonstances économiques qui entourent l'opération; ainsi, il sera tenu compte de tous les éléments corporels et incorporels exprimés ou non ainsi que des autres critères qui concourent à l'évaluation.

A cette fin, le reviseur rapproche les données résultant de ses contrôles du projet de modification des statuts afin de mettre en évidence les droits attachés aux différentes catégories de titres anciens, y compris les parts non représentatives du capital et les droits attachés aux titres nouveaux créés à l'occasion de l'augmentation de capital.

Lorsque le nombre de titres attribués en contrepartie des apports s'écarte significativement du quotient de la valeur attribuée aux apports, par la valeur écono-

mique d'un titre ancien de même catégorie, le réviseur doit interroger les parties sur les motifs qui justifient cet écart. Lorsque cet écart ne se justifie pas par des avantages particuliers ou ne s'appuie pas sur un accord unanime et conscient, le réviseur, sur base de l'information figurant dans son dossier devra le mentionner dans son rapport et le cas échéant, dans sa conclusion.

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 doit être attentif au respect de la procédure prévue à l'article 33bis §6 Lois soc. A la condition que l'augmentation de capital ne porte que sur l'opération d'apports en nature, les rapports visés aux articles 34 et 33bis §6 peuvent être combinés. Dans cette hypothèse, le réviseur 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. Lorsqu'un écart significatif est constaté entre la valeur d'un quasi-apport et la rémunération attribuée au cédant, le réviseur procédera comme il est indiqué au § 2.5.3.

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 ou l'acquisition et la façon dont il a exercé son contrôle sur la description, les modes d'évaluation adoptés et la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport ou de l'acquisition.

- 3.1.1. Dans l'identification de l'opération, le réviseur 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 ou le quasi-apport comporte plusieurs aspects distincts faisant ou non l'objet de rapports distincts de la part du réviseur, 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.

Si le projet de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration n'a pas pu être obtenu par le réviseur avant qu'il n'établisse son propre rapport, il en fera mention dans son rapport.

- 3.1.3. Lorsque l'opération porte sur un ensemble, le rapport du réviseur 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 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 exposés 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 s'efforcera de mettre en œuvre des contrôles alternatifs suffisants. Si ceci n'est pas possible, il ne pourra pas délivrer une attestation sans réserve.

- 3.1.4. Le réviseur exposera également si l'organisation administrative et comptable de la société bénéficiaire de l'apport lui a permis de se former une opinion sur la rémunération de l'apport. Cette mention est sans objet en cas de quasi-apport.

Si les procédures et les systèmes d'organisation utilisés présentent des lacunes notables, le réviseur ne pourra délivrer une attestation sans réserve sans avoir mis en œuvre des contrôles alternatifs suffisants. En cas d'infraction significative à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution constatés dans les travaux de contrôle, le réviseur devra en faire mention dans son rapport conformément à l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

- 3.2. En cas d'apport, le réviseur d'entreprises commente la description des apports telle qu'elle ressort du projet d'acte authentique et, le cas échéant, du projet de rapport des fondateurs ou de l'organe d'administration de l'entreprise.

- 3.2.1. Le plus souvent, le réviseur estimera utile de reprendre ou de compléter la description des apports et des informations pouvant influencer leur valorisation dans son rapport. Il considérera 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 l'information correcte des parties et tiers ne ressort pas, soit du projet d'acte, soit du projet des fondateurs ou de l'organe d'administration, et qu'il est impossible au réviseur 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 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 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 analyse l'évaluation des biens apportés ou cédés à la société. Il doit découler de cette analyse que les modes d'évaluation adoptés sont justifiés par l'économie d'entreprise.

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

3.4.2. Lorsque le réviseur 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.

3.4.3. En cas d'apport par augmentation de capital, le réviseur doit s'assurer de la comparabilité entre les méthodes d'évaluation de l'apport et de la rémunération attribuée en contrepartie.

Si la comparabilité des modes d'évaluation est affectée de façon sensible, le rapport du réviseur devra mentionner les causes du manque de comparabilité et leur justification.

3.5. Le réviseur d'entreprises indique dans son rapport quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie de l'apport 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 du gérant ou du conseil d'administration.

3.5.1. On considérera 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 son rapport, le réviseur d'entreprises attirera l'attention des parties sur toute rémunération qui ne serait manifestement pas justifiée par l'économie d'entreprise, notamment par suite d'une sur- ou d'une sous-évaluation des apports en nature.

3.5.3. Dans le cas du quasi-apport le réviseur doit se faire une opinion sur la contrepartie 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.

Lorsque le reviseur en arrive à la conclusion que la société ne sera manifestement pas à même de faire face à ses obligations, il doit en faire état dans son rapport. Dans ce contexte, il est utile de tenir compte d'une couverture d'assurance garantissant le remboursement du solde restant dû de la dette lorsque le quasi-apport consiste en valeurs incorporelles liées strictement à l'activité personnelle du cédant.

- 3.6. Dans la mesure où ils sont significatifs par rapport à l'opération, le rapport du reviseur d'entreprises doit mentionner les événements 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 ou de l'acquisition.

Si les événements n'ont pas conduit les parties à modifier les conditions de l'opération, le rapport formulera des réserves.

- 3.7. Le rapport du reviseur 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 reviseur rappelle à l'organe d'administration de la société que, conformément à l'article 29^{quater} (ou 120^{quater} ou 147^{quinquies} Lois soc):

- a) l'acquisition est soumise à l'autorisation préalable de l'assemblée générale, que le rapport de l'organe d'administration comme celui du reviseur doivent être annoncés dans l'ordre du jour et communiqués aux actionnaires voire au conseil d'entreprise selon la procédure légale;
- 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 NE CONSISTANT PAS EN NUMERAIRE

- 4.1. La conclusion du rapport du reviseur d'entreprises doit contenir l'attestation, c'est-à-dire l'avis du reviseur d'entreprises sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'apport dans le cadre de l'opération projetée.

- 4.1.1. Le reviseur veille à ce que son attestation identifie l'opération. Il est recommandé de rappeler en termes généraux la nature des biens apportés ainsi que le nombre d'actions émises.

- 4.1.2. Une déclaration approbative sans réserve doit mentionner au moins que:

- a) l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- b) la description répond à des conditions normales de précision et de clarté;

- c) les modes d'évaluation 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 à émettre en contrepartie;
- d) la rémunération attribuée en contrepartie est légitime et équitable.

4.2. Si le réviseur d'entreprises est dans l'impossibilité de souscrire dans leur totalité aux propositions des dirigeants en ce qui concerne la description, l'évaluation et/ou la rémunération de l'apport, il formule des réserves, en termes clairs.

4.2.1. La déclaration approbative avec réserve contient l'opinion du réviseur sur chacune des assertions mentionnées sous 4.1.2. Dès qu'une de ces assertions n'est plus justifiée, le réviseur doit le déclarer dans son attestation.

La déclaration approbative même avec réserve suppose que le réviseur puisse mentionner dans la conclusion qu'il n'y a pas de surévaluation manifeste des apports en nature.

4.2.2. Lorsque le réviseur est d'avis que la surévaluation des apports en nature est manifeste, 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'entreprise.

La conclusion doit être motivée. Toutefois, il ne relève pas de la mission du réviseur de formuler, dans son rapport, des recommandations alternatives en matière d'évaluation ou de rémunération de l'apport.

4.2.3. Lorsque le réviseur 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 se trouve confronté à une incertitude déterminante pour la valorisation de l'apport ou de la contrepartie, il est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion soit sur l'évaluation de l'apport, soit sur la rémunération attribuée en contrepartie. La conclusion de son rapport doit recommander aux parties de retarder l'opération jusqu'à ce que des renseignements complémentaires aient pu être réunis en vue d'apporter des précisions jugées indispensables pour prendre la décision en connaissance de cause.

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. Une déclaration approbative suppose que l'acquisition ne comporte aucune surévaluation significative par rapport aux modes d'évaluation justifiés.

5.1.2. Une déclaration approbative sans réserve doit mentionner au moins:

- a) le nom du cédant;
- b) le coût de l'acquisition pour l'entreprise;
- c) la rémunération effectivement attribuée en contrepartie;
- d) que l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- e) que les modes d'évaluation retenus sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise;
- f) que les valeurs auxquelles conduisent les modes d'évaluation correspondent au moins à la rémunération effectivement attribuée en contrepartie.

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.



NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION DE SOCIETES COMMERCIALES

Vu la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des Reviseurs d'entreprises telle que modifiée par la loi du 21 février 1985, spécialement les articles 2, 3 et 18bis;

Considérant que les présentes normes ont été élaborées en collaboration avec l'Institut des Experts Comptables;

Vu l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable du 8 septembre 1995;

Le Conseil a adopté en sa séance du 6 octobre 1995 les normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales.

Les présentes normes seront d'application le 1er janvier 1996.

1. INTRODUCTION

1.1. Champ d'application

Les présentes normes s'appliquent aux opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales ou à forme commerciale ainsi qu'aux opérations assimilées, visées aux sections VIIIbis et VIIIter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

1.1.1. Sont visées par le paragraphe 1.1. les opérations de fusion par absorption et de fusion par constitution d'une société nouvelle ainsi que les opérations de scission par absorption, de scission par constitution de nouvelles sociétés ou par combinaison de ces deux méthodes.

1.1.2. Aucune intervention d'un professionnel en application de la présente norme n'est requise dans les opérations assimilées à fusion par l'article 174/24 lois soc. (dissolution après réunion des titres en une seule main) ainsi que dans une scission lorsque tous les actionnaires ou associés et tous les porteurs de titres conférant un droit de vote à l'assemblée générale renoncent à leur application par un vote exprès acquis lors de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la participation à la scission (art. 174/32 lois soc.)

Par professionnel, la présente norme entend le reviseur d'entreprises et l'expert comptable inscrit au tableau des experts comptables externes.

1.1.3. La fusion et la scission peuvent concerner des sociétés dont la forme juridique est différente sans qu'il soit procédé préalablement à une modification de la forme juridique de l'une d'entre elles afin de la rendre compatible. De l'avis du Conseil de l'Institut, l'établissement d'une situation intermédiaire et la mission de contrôle prévue à l'occasion du changement de forme juridique (art. 166 et 167 lois soc.) ne s'appliquent pas.

1.1.4. Lorsque l'objet social de la société absorbante doit être modifié, cette modification doit intervenir immédiatement *après* la décision de fusion aux conditions de présence et de majorité requises par les lois coordonnées. L'article 174/8, § 1 ne renvoie pas à l'article 70*bis*; de l'avis du Conseil de l'Institut, l'établissement d'une situation intermédiaire et la mission de contrôle prévue à l'occasion de la modification de l'objet social ne s'appliquent pas.

1.1.5. La procédure de fusion prévoit que les sociétés concernées ne doivent pas se soumettre aux formalités légales de contrôle des apports en nature (art. 174/3, al. 6 et 174/18, § 3). Par contre, le contrôle des apports en nature demeure, en principe, requis par l'article 174/29 § 1er dans les cas de scission.

En toute hypothèse, les normes de l'IRE relatives au contrôle des apports et quasi-apports ne trouvent pas application dans les procédures visées par les présentes normes.

1.1.6. Dans la société anonyme, si l'opération conduit à émettre les actions sous le pair comptable des actions de la société absorbante sans valeur nominale, les informations requises par l'article 33*bis* § 6 lois soc. découlent naturellement du projet de fusion et des rapports qui l'accompagnent. Les formalités prévues par cette disposition ne s'appliquent pas (art. 174/6 § 1).

1.2. Objet de la mission

Le professionnel chargé de rédiger le rapport mentionné par les articles 174/3 et 174/29 des lois sur les sociétés commerciales a pour mission de vérifier que les informations fournies dans le projet de fusion et les rapports des conseils d'administration permettent à l'assemblée générale de prendre sa décision en parfaite connaissance de cause et de déclarer notamment dans quelle mesure le rapport d'échange des titres est pertinent et raisonnable du point de vue des actionnaires ou des associés de la société à laquelle il fait rapport.

1.2.1. La mission du professionnel ne peut être isolée du contexte global de l'opération. Il doit être attentif à l'ensemble des éléments qui justifient la fusion ou la scission ou qui peuvent influencer la décision de l'assemblée générale. Il doit prendre en considération toutes les informations contenues dans le projet de fusion mais également les autres données portées à la connaissance des actionnaires et associés dans toutes les sociétés concernées.

1.2.2. Le professionnel adresse son rapport à l'assemblée générale de la société qui l'a mandaté. Il informe les actionnaires ou associés de cette société de tout élément qui pourrait s'avérer préjudiciable aux intérêts de tout ou partie d'entre eux.

Lorsque la même personne est appelée à faire rapport aux assemblées générales de plusieurs des sociétés, il préférera normalement exposer son point de vue détaillé dans un avis cohérent reproduit dans les rapports distincts qu'il adresse aux assemblées générales, faisant ressortir les avantages attribués à, ou les inconvénients supportés par l'une ou l'autre partie.

1.2.3. En application de l'article 174/7, alinea 3 lois soc., le notaire est chargé de vérifier et d'attester l'existence et la légalité tant interne qu'externe, des actes et formali-

tés incombant à la société auprès de laquelle il instrumente. Il importe que le professionnel établisse dès que possible un contact avec le notaire qui instrumente pour la même société. Si dans le courant de ses travaux normaux, il fait des constatations qui pourraient s'avérer importantes pour la bonne fin des actes et formalités, il lui est conseillé de porter ces constatations à la connaissance du notaire.

Lorsqu'il est consulté à propos du projet de fusion ou de scission, le professionnel recommandera de faire établir ce projet devant notaire ou de le faire vérifier et déposer par les soins de ce dernier.

1.3. Aspects déontologiques

Le professionnel qui accepte une mission dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission doit disposer des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement. Lorsque plusieurs professionnels interviennent dans une même opération, ils doivent se communiquer mutuellement les conclusions de leurs investigations avant le dépôt de leur rapport.

- 1.3.1. Le rapport sur une opération de fusion ou de scission doit être établi par le commissaire-reviseur de la société si cette fonction a été pourvue. Lorsqu'un commissaire-reviseur différent est en fonction dans chacune des sociétés concernées, chacun fait rapport à l'assemblée générale qui l'a désigné.

Lorsqu'aucun commissaire n'a été nommé ainsi que dans le cas exceptionnel où celui-ci aurait un juste motif de désistement, le rapport peut être établi par un réviseur d'entreprises ou par un expert comptable inscrit au tableau des experts comptables externes, spécialement désigné par le conseil d'administration ou par les gérants.

- 1.3.2. Il est recommandé de conclure un contrat de mission fixant, dans le respect des règles légales, les modalités de l'intervention du professionnel. Ceci concerne notamment le mode de calcul et de paiement des honoraires, le délai de dépôt du ou des rapports ainsi que des tâches complémentaires éventuelles allant au-delà du prescrit légal.

Il est également recommandé d'inclure les mentions suivantes dans le contrat de mission:

- la société n'a contacté aucun autre professionnel pour l'exécution de la mission;
- la société devra, conformément à la loi, communiquer au professionnel toutes les informations et explications requises par l'exercice de sa mission, l'autoriser à effectuer les vérifications nécessaires et à communiquer les informations au professionnel qui effectue la même mission dans une des autres sociétés concernées;
- l'organe d'administration remettra en temps voulu son projet de rapport au professionnel;
- l'organe d'administration a pris conscience du fait que plusieurs méthodes d'évaluation doivent être prises en considération.

- 1.3.3. Le professionnel ne peut accepter ou poursuivre une mission dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de sociétés s'il n'est pas assuré de pouvoir exprimer son opinion en toute indépendance par rapport aux parties concernées.

Même si son rapport n'est adressé qu'à une seule des sociétés fusionnantes, le professionnel doit conserver une attitude intègre et fonder les raisonnements inclus dans son rapport sur des éléments justifiés par l'économie d'entreprise.

- 1.3.4. Au cours de la mission, il est recommandé que les professionnels collaborent par un échange des informations pertinentes pour l'accomplissement de leurs missions respectives. Cette procédure est cependant subordonnée à l'accord écrit de la société qui les désigne et vis-à-vis de laquelle ils supporteraient une responsabilité en cas de violation du secret professionnel. Si, pour un motif quelconque, l'autorisation était refusée ou limitée, le professionnel devra demander que ce refus soit notifié par écrit. Il doit en informer son confrère et envisager avec lui l'opportunité de refuser la poursuite de la mission si la limitation n'est pas justifiée par des motifs acceptables ou si l'exécution de cette mission en devient impossible.

- 1.3.5. Lorsque les rapports requis par la loi doivent être élaborés par plusieurs professionnels dans les sociétés concernées par une opération de fusion ou de scission, ceux-ci sont tenus:

- a) d'entrer en contact l'un avec l'autre dans le plus bref délai;
- b) de se communiquer mutuellement les conclusions de leurs investigations avant le dépôt de leur rapport;
- c) de s'abstenir de toute critique sur les rapports ou conclusions de l'autre professionnel sans en l'avoir préalablement informé et lui avoir fait connaître les points sur lesquels porte la divergence.

Lorsque les sociétés ont autorisé par écrit la collaboration (ci-dessus 1.3.2. et 1.3.4.), les professionnels sont tenus de répondre favorablement aux demandes raisonnables qu'ils s'adressent. Ils commettent une faute déontologique en retenant une information dont ils ne peuvent ignorer qu'elle est importante pour le bon accomplissement de la mission de l'autre professionnel.

L'échange d'informations ne porte pas préjudice au droit de chaque professionnel d'obtenir directement auprès de chacune des sociétés concernées toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires.

- 1.3.6. Le commissaire-reviseur doit assister à l'assemblée générale qui est appelée à délibérer sur base d'un rapport établi par lui sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif (art. 64septies et 70ter lois soc.).

Il est recommandé que le reviseur d'entreprises ou l'expert comptable qui établit un rapport sur un projet de fusion ou de scission procède de même, avec autorisation de l'assemblée, lorsque les caractéristiques de l'opération sont susceptibles de donner lieu, au sein de l'assemblée générale, à des débats sur les aspects financiers de l'opération.

2. TRAVAUX DE CONTROLE

2.1. Travaux préliminaires

Avant d'élaborer son programme de travail, le professionnel doit prendre connaissance des éléments essentiels de l'opération projetée. Les travaux préliminaires comprennent les aspects de connaissance générale des sociétés concernées et l'identification des objectifs de l'opération ainsi que des circonstances qui l'entourent.

2.1.1. La collecte d'informations sur les sociétés comporte au moins:

- les documents statutaires;
- l'identification des organes d'administration;
- la structure du capital en prêtant particulièrement attention aux droits attachés aux différentes catégories d'actions ou de parts représentatives ou non du capital social;
- les comptes annuels et autres informations financières;
- les informations sur l'organisation administrative et comptable des sociétés;
- les caractéristiques spécifiques et conditions de l'activité économique (par exemple client unique, difficultés d'environnement, etc) et du secteur.

2.1.2. L'identification de l'opération implique la prise de connaissance du projet de fusion et une discussion approfondie avec les responsables de l'entreprise sur la portée précise des informations qui y sont reproduites.

Le professionnel doit disposer des rapports, fussent-ils en projet, établis par l'organe d'administration de chaque société concernée par l'opération. En effet, ces rapports contiennent des informations essentielles dont le professionnel doit nécessairement tenir compte:

- un exposé de la situation patrimoniale des sociétés concernées;
- l'explication et la justification, du point de vue juridique et économique, de l'opportunité, des conditions, des modalités et des conséquences de l'opération;
- le rapport d'échange des actions ou parts: les méthodes suivies pour sa détermination, l'importance relative qui est donnée à ces méthodes, les valeurs auxquelles chaque méthode parvient et les difficultés éventuellement rencontrées dans la fixation du rapport d'échange.

2.1.3. Le professionnel prendra contact avec le professionnel chargé, le cas échéant, de la même mission dans les autres sociétés concernées ainsi qu'avec le ou les notaires appelés à instrumenter.

Il s'efforcera d'obtenir le projet de statut ou de modification statutaire et portera une attention particulière notamment aux clauses relatives au capital et aux droits des différentes catégories d'actions ou de parts représentatives ou non du capital social, ainsi qu'aux clauses d'agrément éventuelles.

2.1.4. Le commissaire-reviseur doit s'assurer que tous les documents communiqués aux associés (projet de fusion, rapport de l'organe d'administration...) ont été remis aux membres du conseil d'entreprise dans les délais imposés par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973).

2.2. Programme de travail

Le professionnel exécute sa mission conformément à un programme de travail approprié portant sur toutes les sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission. Ce programme tiendra compte de la collaboration qui doit s'établir entre les professionnels conformément aux présentes normes.

- 2.2.1. Le programme de travail doit concerner toutes les sociétés impliquées dans l'opération. Lorsque des professionnels différents sont désignés dans plusieurs sociétés, chacun peut se baser sur les travaux effectués par l'autre à condition d'avoir pu s'assurer du caractère approprié de ceux-ci.

Sans préjudice du paragraphe 1.3.5., il est recommandé que les deux professionnels s'autorisent la consultation réciproque de leurs documents de travail. Si des doutes existent sur le caractère approprié des vérifications opérées, chaque professionnel pourra, dans le respect des règles de confraternité, demander à l'autre d'effectuer des travaux complémentaires ou effectuer lui-même des vérifications supplémentaires de documents ou comptes.

- 2.2.2. Le programme de travail relatif à une opération de fusion ou de scission comprendra au moins les éléments suivants, compte tenu de l'utilisation des travaux des professionnels concernés:

- contrôle de la situation patrimoniale des sociétés concernées par l'opération; ce contrôle doit comprendre les diligences suffisantes pour justifier une application raisonnable des méthodes d'évaluation;
- collecte et contrôle de tous les éléments nécessaires à l'évaluation des sociétés concernées et en particulier les comptes de résultats;
- analyse du rapport d'échange des actions ou parts des sociétés concernées;
- appréciation des informations contenues dans les documents transmis ou à transmettre aux assemblées générales;
- rédaction du rapport.

Le programme de travail ne doit pas être définitivement fixé au début des travaux. Il s'adaptera aux constatations résultant du contrôle ainsi qu'aux modifications éventuelles que les parties apporteraient à l'opération.

2.3. Documents de travail

Dans l'exécution de sa mission, le professionnel réunit tous les documents et données économiques qu'il juge indispensables à son contrôle de:

- l'évaluation des sociétés concernées,
- l'analyse du rapport d'échange et
- des autres informations du projet de fusion et scission.

- 2.3.1. Les éléments suivants doivent en tout état de cause figurer dans le dossier de contrôle:

- projet de fusion ou de scission;
- états financiers utilisés pour l'évaluation des sociétés concernées par l'opération (y compris les règles d'évaluation);

- le cas échéant, l'état intermédiaire prévu par l'article 174/4, § 2, 5° Lois soc.;
- éléments probants validant les données servant au calcul du rapport d'échange et en particulier la documentation qui appuie le contrôle des états financiers;
- informations nécessaires sur l'harmonisation des méthodes d'évaluation utilisées par les deux sociétés en vue de calculer le rapport d'échange;
- informations sur toute modification significative du patrimoine intervenue entre la date d'établissement des états financiers utilisés pour l'évaluation et la date à laquelle le professionnel fait rapport;
- informations requises par les autres mentions obligatoires du projet de fusion ou de scission.

2.4. Evaluation économique des sociétés concernées

Avant d'exprimer une opinion sur le rapport d'échange, le professionnel doit effectuer un contrôle approprié des états financiers et des autres informations utilisées pour l'évaluation des sociétés concernées. Il doit ensuite apprécier la pertinence des évaluations en portant un jugement sur les méthodes choisies, la pondération retenue entre diverses méthodes pour la détermination de la valeur retenue et la façon dont elles sont appliquées.

- 2.4.1. Le professionnel doit identifier les méthodes d'évaluation retenues par chacune des sociétés concernées et s'assurer que ces méthodes sont acceptables. Il doit ensuite identifier les éléments d'information indispensables pour mettre en œuvre chacune de ces méthodes.

Dans son rapport, les méthodes appliquées feront l'objet d'une description appropriée afin d'éviter toute difficulté quant à leur compréhension.

- 2.4.2. Le professionnel doit examiner si chaque méthode d'évaluation est appropriée en l'espèce et s'il n'existe pas de méthode plus appropriée.

Une méthode d'évaluation sera acceptable en principe, lorsqu'elle est généralement admise par la doctrine scientifique ou professionnelle ou lorsqu'elle est spécialement appropriée au cas d'espèce et dûment justifiée au regard de l'économie d'entreprise.

Les méthodes d'évaluation doivent être appropriées aux entreprises concernées en vue de la recherche de la parité d'échange la plus pertinente. Le jugement du professionnel sur ce choix doit être guidé par l'objectif de comparabilité des évaluations.

Une évaluation appropriée s'opère par référence à des critères significatifs et diversifiés (donnant un éclairage différent). Il est généralement de bon usage de faire choix au moins d'une méthode fondée sur l'analyse des valeurs patrimoniales (fondée sur l'actif net corrigé) et d'une méthode fondée sur les aspects de rendement.

- 2.4.3. Le professionnel doit s'assurer que les méthodes d'évaluation retenues par les organes d'administration des sociétés concernées sont correctement appliquées, selon ce qui est dit aux paragraphes 2.4.4. et 2.4.5.

- 2.4.4. Lorsqu'il vérifie l'application correcte d'une méthode d'évaluation basée sur des données comptables historiques, le professionnel focalisera ses contrôles sur la fiabilité des états financiers de chaque société concernée. Dans la mesure du possible, il s'appuiera sur les travaux des autres professionnels impliqués dans les procédures de contrôle.

L'objectif de comparaison des valeurs respectives des sociétés entraîne les conséquences suivantes:

- a) Les méthodes de réactualisation des coûts historiques doivent être homogènes dans les sociétés concernées;
- b) des corrections d'évaluations comptables qui apparaîtraient nécessaires doivent être opérées dans le but d'assurer la comparabilité des données comptables. A cet égard, on pourra tenir compte notamment des écarts découlant de règles d'évaluation différentes, de l'application du principe de prudence, ou d'éléments découlant de la fiscalité latente;
- c) l'approche patrimoniale doit être faite sur des bases globalement homogènes tenant compte aussi bien des intérêts des actionnaires minoritaires que des perspectives d'intégration des entités fusionnées dans l'ensemble nouveau.

- 2.4.5. Lorsqu'il est fait usage de prévisions, le professionnel doit recueillir des informations sur les hypothèses qui sont à la base de ces prévisions. Il doit s'assurer que ces hypothèses sont suffisamment décrites et ne sont pas manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies.

Les méthodes prévisionnelles sont acceptables dans la mesure où elles sont appliquées par une société qui dispose d'informations analytiques ou budgétaires suffisamment précises.

Ne peut être considérée comme une méthode généralement admise la simple extrapolation linéaire de données antérieures non corrigées. De même, les données financières futures servant de base au calcul ne peuvent s'étendre au-delà d'une période raisonnable, sans préjudice aux méthodes d'actualisation.

- 2.4.6. Le professionnel doit examiner l'importance relative donnée à chaque méthode d'évaluation dans la détermination de la valeur retenue. Cet examen sera guidé par l'objectif d'une parité d'échange pertinente et raisonnable de telle manière qu'aucun actionnaire ne puisse être nettement désavantagé par ce rapport d'échange.

Parmi les méthodes d'évaluation envisagées, les parties peuvent légitimement décider d'en appliquer une seule pour le calcul du rapport d'échange, considérant que sa pertinence enlève toute importance relative aux autres méthodes. Les conditions doivent être interprétées de façon restrictive en manière telle que la solution ne peut être qu'exceptionnelle.

En fonction des circonstances particulières de chaque société, le choix de la méthode comme l'importance relative qui lui est donnée dans le calcul de la valeur peuvent diverger d'une société à l'autre. Lorsque le rapport d'échange qui en résulterait en deviendrait préjudiciable pour une des parties concernées (par

exemple en raison de la composition de son patrimoine), on ne peut utiliser des méthodes identiques dans les sociétés concernées.

- 2.4.7. Le professionnel doit réunir toutes les informations significatives même postérieures à la date de clôture des états financiers servant de base au calcul de la parité d'échange.

Lorsqu'une modification importante du patrimoine actif et passif d'une des entreprises concernées par l'opération, intervient entre la date de l'établissement du projet de fusion et la date de l'assemblée générale, l'organe d'administration doit le porter à la connaissance des actionnaires, conformément à l'article 174/3 § 3 lois soc. Avant qu'il ne dépose son rapport, le professionnel s'assure que l'organe d'administration a pris conscience, le cas échéant, de la nécessité de communiquer certains faits connus. A défaut, il lui en fait part par écrit. De plus, il examine dans quelle mesure ce fait pourrait mettre gravement en cause la pertinence du rapport d'échange; il envisage la nécessité d'inclure des réserves dans son rapport.

- 2.4.8. Lorsqu'un état intermédiaire est établi conformément à l'article 174/4 § 2, 5° lois soc, le professionnel doit examiner cet état en vue d'inclure des commentaires circonstanciés dans son rapport au cas où:

- a) cet état ferait apparaître que la pertinence du rapport d'échange est gravement remise en cause postérieurement à la date du projet de fusion;
- b) cet état serait établi d'une façon qui pourrait s'avérer gravement trompeuse pour les actionnaires auxquels il est remis.

- 2.5. **Analyse du rapport d'échange et du nombre d'actions à émettre.**

Le professionnel doit vérifier que le rapport d'échange est calculé de façon correcte au départ de l'évaluation économique des sociétés concernées, selon ce qui est dit ci-dessus (2.4.), et en assurant un traitement équitable pour les différentes catégories d'actions ou parts.

- 2.5.1. Le professionnel rassemble toute information susceptible de l'assister dans le jugement qu'il doit émettre sur le caractère pertinent et raisonnable du rapport d'échange des actions.
- 2.5.2. En fonction de l'évaluation économique de la société, du nombre des actions existantes et des droits qui y sont attachés, une valeur est attribuée à chaque action ou part dans le but de déterminer le rapport d'échange.
- 2.5.3. Lorsque le professionnel constate l'existence d'actions propres dans le patrimoine d'une société absorbée ou d'actions d'une société fusionnée dans le patrimoine de l'autre, il doit vérifier que le calcul de la parité d'échange en tient compte. En particulier, aucune action ou part de la société absorbante ne peut être attribuée en échange d'actions ou parts de la société absorbée dans les conditions visées à l'article 174/11 § 2 lois soc.
- 2.5.4. Le professionnel vérifie que le nombre de parts à émettre par la société absorbante ou par la société nouvelle correspond exactement à ce qui est nécessaire en fonc-

tion de la parité d'échange. Il s'assure que le mouvement du compte capital est calculé correctement en distinguant, le cas échéant, la catégorie à laquelle les actions appartiennent et les droits spécifiques qui y sont attachés.

Le professionnel doit vérifier que la répartition respecte les règles statutaires des sociétés concernées ou, à défaut, que des décisions spécifiques sont soumises aux actionnaires (modification des statuts, modification des droits des actions).

2.6. Contrôle des autres informations

Le professionnel examine le projet de fusion ou de scission afin de déterminer d'une part si toutes les données requises par la loi y sont reprises et si ces informations correspondent aux renseignements qu'il a pu recueillir auprès des organes des sociétés concernées.

- 2.6.1. Le professionnel doit examiner l'ensemble du projet de fusion ou de scission. Bien que la première responsabilité en matière de respect des formalités légales appartienne au notaire (ci-dessus, 1.2.3.), il ne peut pas limiter son analyse aux éléments qui concernent le rapport d'échange. Il doit s'assurer que l'ensemble des informations requises par les articles 174/2 ou 174/27 selon le cas, sont correctement mentionnées et à défaut, attirer sans délai l'attention de l'organe d'administration qui l'a mandaté et, le cas échéant, l'autre professionnel, sur le caractère incomplet ou imprécis du document.

Lorsqu'une contradiction apparaît entre le projet de fusion ou de scission et les informations dont dispose le professionnel, celui-ci doit s'enquérir auprès de toutes les sociétés concernées de la correcte information à retenir. Si celle-ci ne correspond pas au projet de fusion ou de scission, il en fera état dans son rapport.

Cet examen portera aussi bien sur les informations requises par la loi que sur les informations financières qui seraient volontairement incluses dans le projet.

Le professionnel doit également s'assurer que, conformément à la loi, le même document a été déposé au greffe du tribunal de commerce du siège social de chacune des sociétés concernées par l'opération,

- 2.6.2. Lorsqu'il examine un projet de scission, le professionnel doit prêter une attention particulière à la description précise des éléments de patrimoine actif, passif, des droits et engagements hors bilan et des autres obligations contractuelles (telles que baux, personnel, assurances, contrats d'approvisionnements et concessions, etc), à transférer à chacune des sociétés bénéficiaires ainsi qu'à la répartition aux actionnaires ou associés de la société scindée des actions ou parts des sociétés bénéficiaires ainsi qu'au critère sur lequel cette répartition est fondée. S'il a des doutes sur le caractère suffisamment précis des descriptions et répartitions d'actifs et de passifs, il lui est recommandé de prendre contact avec le notaire sur ce sujet et d'en informer le conseil d'administration. Le rapport du professionnel ne peut pas suppléer les insuffisances du projet de scission.

Lorsque la répartition n'est pas proportionnelle aux droits des actionnaires ou associés dans le capital de la société scindée, en fonction des circonstances, il lui est recommandé de rappeler dans son rapport que l'opération requiert une décision à l'unanimité (art. 174/34, § 4).

Lorsque le projet de scission ne comprend pas de clause résiduaire (en manière telle que chaque élément du patrimoine soit attribué), le professionnel jugera utile de rappeler à l'organe d'administration, de la manière qu'il estime opportune, le contenu de l'article 174/28 lois soc.

3. CONTENU DU RAPPORT

3.1. Identification

Le professionnel mentionne, en termes généraux, dans son rapport, la mission qui lui est confiée, la référence aux documents de désignation, l'identification de l'opération de fusion ou de scission ainsi que la façon dont il a exercé son contrôle sur l'évaluation des sociétés concernées et le rapport d'échange.

3.1.1. Dans l'identification de l'opération de fusion ou de scission, le professionnel devra inclure:

- a) l'identification des sociétés concernées (dénomination sociale, siège social, le cas échéant, registre du commerce, etc...);
- b) la référence au projet de fusion ou de scission avec mention de la date de dépôt au Greffe du Tribunal de Commerce par chacune des sociétés concernées;
- c) le rapport d'échange des actions des sociétés concernées proposé dans ledit projet de fusion ou de scission.

3.1.2. Le professionnel doit exposer la façon dont il a effectué ses travaux ainsi que les difficultés rencontrées dans l'exécution de sa mission.

Il fera référence aux présentes normes et indiquera dans quelles mesures il a collaboré avec d'autres professionnels dans l'exécution de ses contrôles.

Le professionnel veillera à obtenir le projet de rapport du conseil d'administration des différentes sociétés concernées dans un délai suffisant pour le bon accomplissement de sa mission.

3.1.3. Le professionnel mentionne si l'organisation administrative et comptable des sociétés concernées par l'opération lui a permis de se former une opinion sur la qualité des documents financiers servant de base aux évaluations.

En cas de lacunes notables ainsi qu'en cas d'infraction significative constatée à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution ayant un effet sur l'opération, le professionnel devra émettre des réserves dans son rapport. La constatation d'infractions à d'autres législations devra conduire le professionnel à apprécier l'impact des irrégularités sur l'opération. Il devra en tenir compte dans la formulation de son opinion sur le rapport d'échange.

3.1.4. Le professionnel indiquera dès le début de son rapport toutes autres difficultés qu'il aurait rencontrées dans l'exécution de sa mission et notamment celles qui découleraient d'une restriction dans l'accès aux informations.



3.2. Appréciation des méthodes d'évaluation

Dans la seconde partie de son rapport, le professionnel doit exposer les principales données relatives à la situation financière des sociétés concernées, les méthodes utilisées pour l'évaluation, leur importance relative dans le calcul de la valeur ainsi que son avis sur l'application correcte de ces méthodes.

3.2.1. Dans le chapitre relatif aux méthodes d'évaluation, le professionnel effectue une analyse distincte de la situation financière de chaque société concernée (cf. paragraphe 1.3.5.).

3.2.2. Il appartient aux organes d'administration des sociétés concernées de déterminer les méthodes utilisées pour l'évaluation des sociétés et l'établissement du rapport d'échange. Ces méthodes doivent être exposées et justifiées dans le rapport que ces organes d'administration établissent distinctement. Le professionnel doit rappeler dans son propre rapport quelles sont les méthodes utilisées. Si les rapports des différents organes d'administration concernés ne sont pas cohérents sur ce point, il en fera état expressément.

Le professionnel doit noter l'importance relative donnée aux différentes méthodes d'évaluation dans le calcul de la valeur de la société analysée.

3.2.3. Le professionnel doit déclarer que les méthodes d'évaluation retenues ont été correctement appliquées. Le cas échéant, il précisera que les redressements d'évaluation nécessaires dans un but de comparabilité, ont été correctement exécutés.

Lorsqu'il est fait usage de prévisions, le professionnel doit déclarer que les méthodes utilisées sont acceptables et que les hypothèses retenues ne sont pas manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies.

3.2.4. Le professionnel doit déclarer dans quelle mesure les méthodes d'évaluation utilisées sont acceptables en théorie ainsi que dans le cas d'espèce soumis à son examen.

Pour chacune des méthodes utilisées, il indiquera la valeur de l'entreprise qui en résulte. Il mentionnera également la valeur qui résulte de la pondération entre les différentes méthodes.

3.2.5. Le professionnel doit émettre des réserves sur les modes d'évaluation lorsqu'une ou plusieurs méthodes ne sont pas jugées acceptables ou lorsque leur application a été effectuée de façon incorrecte ou dans des conditions non susceptibles d'assurer la comparabilité.

Si la comparabilité des modes d'évaluation entre les deux sociétés est affectée de façon sensible, le rapport du professionnel devra mentionner les causes du manque de comparabilité, leur justification, ainsi que leur conséquence sur le rapport d'échange.

Si au départ de plusieurs méthodes d'évaluation, une seule d'entre elles est retenue dans les rapports des organes d'administration, le professionnel ne sera pas tenu d'émettre des réserves lorsqu'il est d'avis qu'aucune autre méthode ne conduit à des évaluations pertinentes et raisonnables.

3.3. Analyse du rapport d'échange

Le professionnel doit exposer dans son rapport le mode de calcul du rapport d'échange en vue de déterminer dans quelle mesure celui-ci est pertinent et raisonnable.

3.3.1. Le professionnel doit exposer dans son rapport la valeur attribuée aux actions ou parts de chacune des sociétés concernées ainsi que le nombre d'actions ou parts à émettre par la société absorbante ou par la société nouvellement constituée.

3.3.2. Pour que le rapport d'échange soit pertinent et raisonnable, il faut que:

- a) il se base sur des valeurs d'entreprises calculées sur des bases comparables. Si les méthodes utilisées dans les différentes sociétés concernées ne sont pas identiques ou appliquées de la même manière, le professionnel exposera dans quelle mesure cette divergence est justifiée par les circonstances de fait. Si la justification n'est pas acceptable, il émettra des réserves sur la pertinence du rapport d'échange;
- b) il respecte équitablement les droits légitimes des actionnaires majoritaires comme minoritaires; ceci suppose notamment que des actionnaires ne risquent pas d'être fortement désavantagés par le rapport d'échange.

On ne peut écarter l'hypothèse d'un rapport d'échange considéré comme pertinent et raisonnable lors même que des critiques pourraient être adressées aux méthodes d'évaluation des sociétés concernées.

3.3.3. Le professionnel doit tenir compte des mesures destinées à équilibrer le rapport d'échange, par exemple, le versement d'une soulte en espèces, le rachat d'actions, la distribution d'un dividende intérimaire, l'augmentation de capital, l'émission de titres hors capital, etc... Le cas échéant, le rapport du professionnel contiendra un commentaire approprié sur les mesures de cette nature. Il exposera leur influence sur les droits respectifs des catégories d'actionnaires ainsi que sur le rapport d'échange.

3.3.4. L'opinion du professionnel sur le caractère pertinent et raisonnable du rapport d'échange ne peut être que positive ou négative. Une déclaration peut demeurer positive nonobstant le fait qu'elle contienne certaines réserves. Toutefois, le professionnel ne peut joindre à sa déclaration, des réserves telles qu'elles en détruisent la valeur ou la portée. Un rapport d'abstention n'est pas approprié en l'espèce, car si les données de base sont incertaines, on ne peut qualifier l'opération de raisonnable.

3.4. Opinion sur les autres informations

Le professionnel doit inclure dans son rapport, toutes les observations qu'il juge indispensables pour permettre l'interprétation précise des éléments financiers contenus dans le projet de fusion ou de scission.

3.4.1. Dans l'hypothèse d'une fusion, le rapport du professionnel mentionnera que les autres informations financières figurant dans le projet de fusion ont été soumises à son examen. Si le professionnel acquiert la conviction que certaines informations

financières sont erronées ou susceptibles d'être interprétées de façon erronée par tout ou partie des actionnaires, il inclura une observation à ce sujet dans son rapport.

Dans l'hypothèse d'une scission, le professionnel mentionnera ces mêmes éléments et indiquera en outre que:

- la description et la répartition des éléments du patrimoine actif et passif à transférer à chacune des sociétés bénéficiaires sont précises et correspondent aux données d'un inventaire établi à la date prévue pour la scission;
- la répartition des actions ou parts aux actionnaires ou associés de la société scindée est soit proportionnelle, soit soumise à une décision unanime de l'assemblée générale de la société scindée; dans ce second cas, le professionnel donnera une opinion sur le caractère équitable de la répartition proposée.

3.4.2. Le professionnel n'est pas tenu d'émettre une opinion sur le rapport de l'organe d'administration de chacune des sociétés concernées par l'opération. Toutefois, lorsqu'il constate que, malgré les remarques qu'il aurait faites à cet organe, ce rapport, ou l'état intermédiaire, visé à l'article 174/4, §2, 5° (également applicable aux scissions art. 174/31) contiennent des indications susceptibles d'induire gravement en erreur les actionnaires appelés à voter sur l'opération, il doit en faire état dans son rapport et formuler, le cas échéant, des réserves.

De même, lorsque le professionnel a constaté que, nonobstant les remarques qu'il lui aurait adressées, l'organe d'administration de la société n'a pas communiqué à l'assemblée générale et à l'organe d'administration d'une autre société concernée par l'opération, une modification importante du patrimoine actif et passif intervenu entre la date d'établissement du projet de fusion et la date de dépôt du rapport, il introduit un commentaire approprié dans son rapport et formule, le cas échéant, des réserves.

3.5. Conclusion du rapport

Le rapport du professionnel doit contenir une conclusion dans laquelle il résume son opinion sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'opération.

3.5.1. La conclusion sera reproduite dans l'acte notarié constatant la décision de fusion ou de scission (art. 174/7, al. 2). En conséquence, le professionnel doit mentionner dans cette conclusion tous les éléments qu'il estime devoir porter à la connaissance des actionnaires ainsi que des tiers. Il veillera cependant à ne pas alourdir inutilement le texte par des indications d'importance mineure.

3.5.2. Une déclaration approbative sans réserve doit au moins:

- a) mentionner que le professionnel a effectué ses travaux conformément aux présentes normes;
- b) indiquer la valeur retenue pour chaque catégorie d'actions ou parts de chaque société concernée, afin de mettre en évidence le rapport d'échange par catégorie d'actions ou parts;
- c) déclarer que le rapport d'échange est pertinent et raisonnable.

3.5.3. Le professionnel reprendra dans sa conclusion destinée à être publiée, toutes les réserves contenues dans le corps du rapport.

3.6. Date du rapport

Le rapport du professionnel ne peut être daté et signé qu'après qu'il ait pu s'assurer du caractère définitif du rapport de l'organe d'administration de la société qui l'a désigné.

3.6.1. Le rapport sur le projet de fusion ou de scission sera daté et signé du jour où les travaux de contrôle ont été achevés. Vu que le rapport de l'organe d'administration contient la justification des évaluations et du rapport d'échange, cette date ne peut être antérieure à la date du rapport définitif de l'organe d'administration qui a désigné le professionnel.

3.6.2. Le rapport doit être adressé à la société en autant d'exemplaires qu'il y a des sociétés concernées par l'opération, un mois au moins avant la réunion de l'assemblée générale. Lorsque cette dernière date est dépassée, le rapport doit exposer de façon claire les motifs qui ont empêché le professionnel de déposer ce document dans les délais requis par la loi.

Un exemplaire du rapport est également transmis simultanément aux notaires concernés par l'opération.



III

RECOMMANDATION DE REVISION: ELEMENTS PROBANTS EXTERNES⁽¹⁾⁽²⁾

INTRODUCTION

Selon le paragraphe 2.5. des normes générales de révision de l'IRE, «Le reviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels». Le paragraphe 2.5.1. précise que les éléments probants obtenus de tiers et les constatations personnelles du reviseur sont normalement plus fiables que les documents internes.

Dans le cadre d'une mission de commissaire-reviseur, le pouvoir de recueillir des informations auprès de tiers est prévu par la loi: les commissaires «peuvent requérir des administrateurs qu'ils demandent à des tiers la confirmation du montant de leurs créances, dettes et autres relations avec la société» (art. 64^{sexies}, al. 3 Lois soc.).

La présente recommandation a pour but de commenter les procédés de collecte d'éléments probants externes et plus particulièrement la confirmation d'informations par des tiers.

1. PRINCIPES GENERAUX SUR LES ELEMENTS PROBANTS

- 1.1. Le reviseur doit disposer d'un nombre approprié d'éléments probants. Le terme «approprié» doit être compris dans un sens qualitatif aussi bien que quantitatif. Son jugement personnel s'appuie sur les informations qu'il recueille au sein de l'entreprise ou en dehors de celle-ci en vue de corroborer le bon fonctionnement d'une procédure ou la fiabilité des données des comptes annuels.

Les éléments probants seront rarement une véritable preuve au sens juridique du terme. Ils sont des éléments justifiant une opinion.

Dans ce contexte, les éléments obtenus auprès d'une personne indépendante de l'entreprise auront une plus grande valeur de conviction pour le reviseur que les déclarations de dirigeants ou de collaborateurs de l'entreprise. De même, les confirmations obtenues auprès de tiers ou de représentants de la société auront plus de valeur s'il s'agit d'un document original ou d'une déclaration écrite.

-
- (1) Les «recommandations» de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le reviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas auxdites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier.
- (2) La recommandation tient compte notamment des principes généraux exprimés dans la norme internationale ISA.8 «Audit Evidence» y compris l'addendum 1.

- 1.2. Le reviseur recherchera un rapport raisonnable entre le coût d'exécution d'un procédé de contrôle et son efficacité pour obtenir des éléments probants appropriés. Toutefois, dans le choix du procédé le plus approprié, la difficulté d'exécution ou les coûts qu'il entraîne ne sont pas en eux-mêmes des justifications suffisantes pour renoncer à l'utilisation d'un procédé.
- 1.3. La collecte des éléments probants par des procédés de validation a pour but de vérifier dans quelle mesure les opérations, avoirs et droits de toute nature, les dettes, obligations et engagements de toute nature:
- existent à un moment donné ou ont effectivement eu lieu au cours de la période (existence);
 - se rapportent à l'entité (réalité);
 - ont bien été tous enregistrés (exhaustivité);
 - sont comptabilisés à une valeur conforme aux règles définies par le conseil d'administration (évaluation);
 - sont rattachés à la période qu'ils concernent (mesure du résultat);
 - sont présentés dans les états de synthèse en conformité avec les principes comptables généralement admis et avec les obligations légales (présentation).

L'obtention d'éléments probants concernant une assertion donnée, par exemple l'existence d'une créance, ne dispense pas d'en obtenir pour une autre assertion, par exemple, son évaluation. L'étendue et la nature des procédures de validation à mettre en œuvre varieront selon chacune des assertions ci-dessus.

- 1.4. Le choix du reviseur pour aboutir à une conclusion fondée sur les différentes assertions susmentionnées dépendra notamment:
- de sa connaissance de l'entreprise; le cas échéant, de son expérience du contrôle au cours des exercices précédents;
 - de la qualité du système de contrôle interne;
 - des risques inhérents et du risque de contrôle interne liés aux éléments contrôlés;
 - de l'importance relative de ces éléments;
 - de la possibilité de corroborer certaines informations par recoupements;
 - des délais dont il doit disposer pour mettre en œuvre le procédé.

Au plus les risques inhérents et les risques liés au contrôle interne d'une rubrique déterminée seront importants, au plus le reviseur devra accroître la quantité et/ou la valeur probante des tests de validation d'une assertion déterminée. Ainsi par exemple, si les risques liés à l'existence des créances commerciales sont élevés, le reviseur utilisera des procédures de confirmations directes (éléments externes) plutôt que ou simultanément avec des inspections de documents (éléments internes).

- 1.5. Le reviseur n'est pas tenu d'examiner toutes les informations auxquelles il a accès car il peut normalement parvenir à une conclusion sur un solde de compte ou sur une catégorie d'opérations en appliquant des techniques de sondage (N.G.R. 1.4.1. et 2.3.3.). S'il procède par sondage, le reviseur est tenu de recourir à des techniques garantissant la pertinence de son jugement professionnel ou à un échantillonnage statistique.

- 1.6. Si le reviseur n'a pas pu réunir suffisamment d'éléments probants appropriés pour former son jugement sur tous les aspects significatifs des états financiers attestés, il doit s'en expliquer dans le paragraphe de son rapport relatif à la façon dont il a exercé ses contrôles. Dans ce cas, il ne peut jamais délivrer une attestation sans réserves (N.G.R. 3.5.1. a.).

2. GENERALITES SUR LES CONFIRMATIONS AUPRES DE TIERS

- 2.1. La confirmation est la réponse donnée par une tierce personne à une demande de renseignements faite dans le but de corroborer des enregistrements comptables.

La mise en œuvre d'un procédé de confirmation comprend quatre phases sur lesquelles le reviseur doit exercer son jugement professionnel:

- a. sélection des données à confirmer (de façon exhaustive ou par échantillon);
- b. élaboration, envoi des demandes et suivi des réponses;
- c. évaluation des informations reçues et manquantes;
- d. mise en œuvre des procédures alternatives en vue de compléter les informations manquantes.

Une recommandation distincte traite de la vérification de l'évaluation de certains éléments par le recours à l'avis d'un expert.

- 2.2. La confirmation directe auprès de tiers présente plusieurs avantages. S'agissant d'un élément probant externe, elle bénéficie d'un plus haut niveau de fiabilité. Elle ne nécessite pas la mise en œuvre de techniques complexes et maintient la durée du contrôle dans des limites raisonnables. Elle permet d'obtenir des indications sur certaines opérations dont le contrôle est difficile (engagements ou passifs éventuels).

La confirmation directe ne permet cependant pas d'atteindre avec la même efficacité tous les objectifs de contrôle (assertions). Ainsi par exemple, en ce qui concerne les créances commerciales, elle confirmera l'existence des créances, pas leur caractère recouvrable ni l'absence de créances non enregistrées. Dès lors, il sera le plus souvent nécessaire de compléter le contrôle par d'autres méthodes plus appropriées aux objectifs non couverts par la confirmation.

- 2.3. La confirmation directe connaît aussi certaines limites dans la mesure où les réponses obtenues ne sont pas toujours en nombre suffisant et parce qu'elle dépend de la qualité du système comptable de celui qui répond.

- 2.4. Les éléments suivants des comptes annuels peuvent notamment faire l'objet d'une procédure de confirmation à une date donnée:

- Immobilisations incorporelles: brevets, marques, licences d'exploitation;
- Terrains et constructions: en ce qui concerne la propriété et les engagements auprès de la conservation des hypothèques (éventuellement l'administration du cadastre pour l'identification);
- Location financement et droits similaires;
- Acomptes versés;

- Immobilisations financières et titres de placement: en ce qui concerne la propriété et les caractéristiques des titres en dépôt;
- Stocks en consignation: en ce qui concerne la propriété et l'état physique;
- Créances commerciales et autres: confirmation du solde;
- Cautionnements: douanes et accises, TVA, secrétariats sociaux, etc.;
- Comptes bancaires, emprunts auprès d'un établissement de crédit et garanties y afférents;
- Acomptes reçus sur commande;
- Dettes commerciales;
- Les engagements et passifs éventuels; le reviseur pourra faire demander confirmation de l'existence d'un gage sur fonds de commerce au Greffe du Tribunal de Commerce, l'existence de litiges en cours auprès des avocats de l'entreprise, du niveau de couverture par assurance, etc.

2.5. Lorsqu'il fait demander la confirmation d'un solde, le reviseur peut procéder de différentes manières dont la force probante sera très différente:

- La confirmation qui appelle réponse en toute hypothèse (confirmation positive) est plus efficace que celle qui demande au tiers de répondre seulement en cas de désaccord (confirmation négative);
- La confirmation qui laisse le montant à confirmer en blanc (confirmation ouverte) est plus efficace que celle qui mentionne le solde à confirmer (confirmation fermée).

Le choix entre une confirmation positive ou négative dépend notamment de la nature de la rubrique contrôlée et des conclusions de l'analyse des risques. La forme positive est préférable lorsqu'il existe un risque inhérent et un risque de contrôle interne élevé; toutefois, une combinaison des deux méthodes peut aussi s'avérer justifiée par exemple lorsque le reviseur est confronté à une rubrique constituée d'un nombre limité de montants importants et d'un nombre important de très petits montants.

2.6. La collaboration de l'entreprise est nécessaire pour confirmer une information qui n'a pas un caractère public. La demande sera normalement rédigée sur du papier à «en-tête» de l'entreprise contrôlée et signée par un dirigeant capable d'engager cette dernière. S'il s'agit d'une demande mentionnant le solde de compte ou concernant une information non publique, seul un dirigeant peut adresser la demande car le reviseur est tenu par son obligation au secret professionnel.

2.7. Le reviseur prêtera attention à la qualité intrinsèque de la confirmation qu'il reçoit. Lorsque le reviseur peut craindre qu'il existe une collusion entre les membres du personnel de l'entreprise et des tiers, une autre méthode de vérification devra être choisie. De plus, le reviseur devra examiner dans quelle mesure il peut accorder sa confiance à des réponses non signées ou transmises par téléphone ou par télécopie.

2.8. Lorsque les dirigeants refusent d'adresser certaines confirmations, le reviseur doit les interroger sur les motifs de ce refus. Par exemple, il peut exister un litige avec un client et la demande de confirmation de la créance risquerait d'envenimer les relations. Le reviseur se demandera en outre s'il peut disposer de moyens de

contrôles alternatifs. S'il estime que la confirmation doit être effectuée, le réviseur rappellera aux dirigeants qu'ils sont tenus d'accepter l'utilisation de cette technique (art. 204, 6° Lois soc.).

3. CONFIRMATION DES COMPTES CLIENTS ET FOURNISSEURS

- 3.1. L'utilisation de la confirmation pour valider le solde d'un compte client ou fournisseur est une technique usuelle de vérification. Elle s'applique également aux autres catégories de débiteurs et créanciers de l'entreprise.

Lorsque l'analyse des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne conduit le réviseur à conclure que les tests de validation à mettre en œuvre doivent avoir une valeur probante élevée, il doit recourir de préférence à cette technique.

On soulignera cependant que la confirmation ne fournit pas des informations probantes équivalentes sur tous les objectifs du contrôle. Par exemple, le caractère complet des rubriques ne pourrait être assuré par une procédure de confirmations externes.

De même, la confirmation fournit peu d'information sur le caractère récupérable d'une créance ou sur le risque d'exécution d'une garantie de qualité du produit livré. Dès lors, on doit constater que la confirmation n'est pas le seul moyen de réunir des données suffisantes pour la validation de ces comptes.

- 3.2. Les conditions suivantes doivent être réunies pour que la confirmation revête une valeur probante:

- 3.2.1. La sélection de l'échantillon des comptes individuels ou montants à confirmer doit être faite sous l'autorité du réviseur. Elle doit s'effectuer en fonction des objectifs de la révision, de la nature de la rubrique à contrôler et des risques identifiés.

- 3.2.2. Le réviseur doit être en mesure de contrôler l'envoi des demandes, les réponses aussi bien que les lettres retournées à l'expéditeur. Si la demande est signée par un responsable de l'entreprise, le réviseur doit vérifier l'expédition de toutes les lettres et les réponses doivent lui parvenir sans intermédiaire. Ces précautions ont pour but d'éviter le risque que la communication entre le réviseur et celui qui répond ne soit interceptée et influencée.

Il est recommandé d'indiquer l'adresse du réviseur sur l'enveloppe, comme indication d'expéditeur, afin que les lettres qui ne sont pas parvenues à leur destinataire lui reviennent directement.

- 3.2.3. Si l'objectif est la validation d'un solde bilantaire, la confirmation devra, de préférence être demandée à la date de clôture des comptes contrôlés. Lorsque, en fonction de l'organisation de ses travaux et au vu des conclusions de son analyse des risques, le réviseur décide d'effectuer la confirmation avant la date de clôture, il doit vérifier par d'autres moyens que les conclusions de sa procédure sont toujours pertinentes à la date de clôture. Des confirmations peuvent aussi être demandées

dans d'autres buts, par exemple, s'assurer de la conformité d'une procédure; dans ce cas, elle sera le plus souvent demandée à un autre moment.

3.2.4. Lors d'une confirmation positive, le reviseur doit procéder à une analyse tant des réponses que des demandes restées sans suite et, dans ce second cas, effectuer des contrôles alternatifs avant de tirer des conclusions sur le caractère acceptable de l'échantillon.

3.3. La rubrique de dettes commerciales est souvent composée d'éléments hétérogènes. Avant de sélectionner un échantillon, le reviseur doit obtenir une liste à jour des fournisseurs de l'entreprise, classer les comptes selon leurs caractéristiques et s'interroger sur les contrôles internes et les risques spécifiques liés aux différentes catégories d'achats.

Lorsque le système de contrôle interne ne présente pas toutes les garanties de fiabilité, il est recommandé d'accorder une attention particulière au risque de ne pas repérer des montants non comptabilisés. A cet égard, le reviseur pourra notamment se reporter aux listes des fournisseurs des années antérieures et confirmer les fournisseurs habituels, même si leur compte présente un solde nul.

3.3.1. La meilleure technique de confirmation des comptes fournisseurs est celle dans laquelle ce dernier est invité à donner lui-même le solde de son compte accompagné d'un relevé des montants qui le composent.

3.3.2. Normalement, le taux de réponse des demandes de confirmation adressées aux fournisseurs sera satisfaisant car ceux-ci ressentent souvent un intérêt à répondre. Lorsqu'aucune réponse n'est obtenue d'un fournisseur, le cas échéant après un rappel, le reviseur effectuera des travaux alternatifs par exemple par la consultation des factures, notes de crédit ou relevés de compte du fournisseur et des paiements, des mouvements du stocks. Le reviseur pourrait, en fonction des circonstances, renoncer à adresser un rappel et procéder immédiatement à des contrôles alternatifs basés sur une documentation externe (factures, relevés de comptes...).

3.4. La confirmation des créances commerciales par la confirmation du solde des comptes clients est une méthode plus probante que la consultation de la documentation puisque celle-ci sera toujours interne. Malheureusement, son efficacité est souvent diminuée par un trop faible taux de réponses et par des insuffisances dans l'administration comptable de certains clients.

Pour effectuer le choix de son échantillon, le reviseur doit se reporter aux conclusions de son analyse des risques liés aux ventes et des contrôles internes.

Il peut utiliser une approche statistique ou une sélection raisonnée de l'échantillon. Dans ce cas, il prêtera attention aux soldes importants, aux mouvements importants même se clôturant par un solde peu important, aux soldes les plus anciens révélés par la balance âgée, aux soldes nuls ou créditeurs qui peuvent cacher des anomalies.

Lorsqu'il a décidé de recourir à ce procédé de contrôle, le reviseur doit s'efforcer de le mener à bien en insistant pour obtenir réponse du client. Il veillera à rédiger et présenter soigneusement la formule de confirmation (usage de la langue, envoi individualisé, enveloppe timbrée pour la réponse, etc...).

- 3.4.1. Il est usuel de rédiger la demande de confirmation adressée aux clients en mentionnant le montant figurant aux livres de l'entreprise à la date de la demande de la confirmation, de préférence accompagnée d'un relevé des montants qui la composent. Il est également souhaitable d'adresser la demande très rapidement après cette date pour faciliter la recherche du client.
- 3.4.2. Les réponses divergentes aussi bien que les absences de réponse doivent faire l'objet d'une étude approfondie. Dans le premier cas, l'origine de l'erreur doit être identifiée pour déterminer si elle peut avoir un effet sur les comptes annuels et si elle est l'indice d'une faiblesse de contrôle interne voire d'une fraude. Les contrôles alternatifs qui peuvent être mis en œuvre par le réviseur, notamment lorsqu'aucune réponse n'est fournie par le client, sont la vérification des encaissements après la date de clôture et l'examen documentaire des livraisons et de la facturation.
- 3.5. Avant de pouvoir conclure, le réviseur doit disposer d'une synthèse des résultats.



4. CONFIRMATION BANCAIRE

4.1. La demande de confirmation des relations entre l'entreprise contrôlée et ses banquiers est une technique usuelle de révision. Les éléments suivants pourront le plus souvent faire l'objet d'une demande d'informations:

- liste des comptes et soldes;
- prêts, conditions, état des remboursements;
- ligne de crédit, conditions, utilisations;
- garanties et cautionnements;
- crédits documentaires;
- crédit d'escompte;
- contrats à terme sur devises;
- dépôt à découvert et dépôt fiduciaire;
- personnes autorisées à engager la société vis-à-vis de la banque;
- existence d'un coffre-fort;
- utilisation de nouveaux instruments financiers.

4.2. La demande doit être adressée à la banque sur papier à «en-tête» de l'entreprise et signée par un dirigeant capable d'engager la responsabilité de l'entreprise et plus particulièrement autorisé à faire fonctionner les comptes bancaires. La banque sera invitée à répondre directement au réviseur.

Le réviseur veillera à ce que les confirmations qu'il souhaite obtenir concernent aussi bien les banquiers ordinaires de l'entreprise que les établissements de crédit avec lesquels des transactions sont effectuées de façon plus épisodique.

4.3. Il est recommandé au réviseur de se référer à l'accord conclu par l'IRE avec l'Association Belge des Banques sur l'usage d'un questionnaire et d'une lettre standardisés de confirmation.

Dans ce contexte, la demande sera adressée par société (et non par compte) au siège concerné de l'établissement (et non à une agence). La confirmation bancaire est normalement effectuée à la date de clôture de l'exercice; le questionnaire sera envoyé au cours du mois qui précède cette date.

5. AUTRES CONFIRMATIONS

- 5.1. Les confirmations adressées aux avocats de la société ont pour but de vérifier l'existence de procédures judiciaires. Les litiges en cours pourraient requérir la constitution de provisions pour risques et charges ou la mention d'engagements dans l'annexe des comptes annuels. La confirmation pourrait aussi porter sur l'existence d'une provision suffisante des honoraires des avocats.

La demande pourra indiquer le seuil de signification retenu par dossier et globalement, en-dessous duquel, une information n'est pas sollicitée.

La demande doit être adressée aux avocats par une personne capable d'engager la société vis-à-vis des tiers, sous peine de se voir objecter le secret professionnel.

Si le réviseur craint de ne pas recevoir de réponse à une demande libellée en termes généraux, il sera de bon usage de rédiger la demande en énumérant les litiges en cours signalés au réviseur par la direction et l'opinion de cette dernière sur l'issue des procédures et les implications financières. En conclusion de cette lettre, la direction invitera les avocats à confirmer au réviseur le caractère complet et raisonnable de ses déclarations.

Lorsque la direction refuse d'adresser une demande aux avocats, le réviseur constatera qu'il existe une limitation à l'accomplissement de sa mission, suffisant pour justifier une réserve dans son rapport. Lorsque les avocats refusent de répondre d'une façon appropriée à l'insistance de la société, le réviseur s'efforcera de contrôler l'existence et l'évaluation des litiges en cours par d'autres moyens. S'il estime son information insuffisante, il examinera la nécessité de formuler des réserves dans son rapport.

- 5.2. Le réviseur peut également effectuer certains contrôles par confirmation auprès de certaines administrations publiques, notamment l'administration du cadastre, la conservation des hypothèques, le Greffe du Tribunal de Commerce, l'administration de la TVA, les contributions directes ou l'O.N.S.S.

La demande sera normalement adressée par une personne capable d'engager la société vis-à-vis des tiers mais elle pourrait aussi être adressée directement par le réviseur dans la mesure où l'information est publique.

RECOMMANDATION DE RÉVISION: EXAMEN ANALYTIQUE⁽¹⁾⁽²⁾

1. INTRODUCTION

1.1. L'examen analytique se définit comme l'ensemble de procédés de révision consistant à étudier les interrelations entre divers éléments d'information, à observer les tendances significatives constatées dans les informations financières et à identifier les fluctuations inattendues et autres éléments inhabituels.

1.2. Le paragraphe 2.5. des normes de révision dispose que le «réviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels». L'examen analytique est à ranger parmi les techniques contribuant à la formation du jugement du réviseur.

L'examen analytique permet au réviseur de conclure à la vraisemblance d'un ensemble de données comptables. Pour la certification des comptes annuels, il sera combiné avec d'autres techniques de révision.

1.3. La technique de l'examen analytique tient une place importante dans le processus de révision et en particulier dans l'analyse de risque (voir la recommandation risque de révision). Elle trouve son application non seulement dans le contrôle des comptes annuels mais aussi notamment dans le contrôle des situations intermédiaires (voir la recommandation sur l'examen limité) et des informations à fournir aux conseils d'entreprises.

1.4. Les procédures d'examen analytique seront mises en œuvre lors de la planification des travaux ainsi que lors de la phase finale de la révision. Elles peuvent aussi s'exécuter à d'autres moments au cours de la révision.

2. NATURE DES PROCÉDES ANALYTIQUES

2.1. Les procédés analytiques comprennent:

2.1.1. La comparaison d'informations financières avec:

(1) Les recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas auxdites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier (Normes générales 1.1.2.c).

(2) La présente recommandation s'appuie sur la recommandation internationale d'audit ISA 12 publiée par l'IFAC.

- les informations comparables d'une ou de plusieurs périodes précédentes;
- les résultats escomptés tels que budgets et prévisions;
- la moyenne du secteur d'activité considéré ou la moyenne d'autres entités comparables.

2.1.2. L'étude des relations entre l'information financière et:

- d'autres données de référence issues de l'expérience passée, par exemple le taux de marge brute;
- des informations non financières, par exemple le rapport entre les frais de personnel et le nombre de personnes employées.

2.2. La liste des comparaisons chiffrées susceptibles d'être réalisées est considérable. La qualité de l'examen analytique n'est pas déterminée par le nombre des comparaisons mais par leur pertinence au regard des objectifs de la révision.

Le choix des comparaisons dépend notamment des caractéristiques de l'activité de l'entreprise, de la nature des données disponibles, de leur congruence et de la fiabilité des éléments de comparaison.

2.3. Les activités constitutives du cycle d'exploitation sont interdépendantes. Aucune rubrique des comptes annuels ne peut être considérée isolément. Le réviseur doit déterminer les relations qu'il peut s'attendre à trouver entre un élément (par exemple les ventes) et des éléments connexes (en l'hypothèse le coût des matières). Les relations à établir dépendront de la nature de l'activité de l'entreprise et de la disponibilité d'informations fiables.

Ces analyses peuvent être opérées sur des données consolidées.

Le réviseur devra prêter attention à la pertinence de la relation, c'est-à-dire à la valeur probante des conclusions qui peuvent en être tirées dans le cadre de la révision (par exemple, l'utilisation de coûts standards pourra perturber certaines relations dans le cadre de l'examen analytique d'une situation intermédiaire; autre exemple, les charges variables dépendent du volume des ventes mais pas l'inverse). Il se basera sur sa connaissance de l'entreprise et des événements survenus au cours de l'exercice (par exemple une modification des tarifs ou de la gamme de produits ou services). L'analyse sera d'autant plus valable qu'un des éléments constitutifs de la relation aura fait l'objet d'une vérification externe.

3. OBJECTIF DE L'EXAMEN ANALYTIQUE

3.1. Outre l'amélioration de la connaissance de l'entreprise et de ses activités, l'examen analytique peut poursuivre trois objectifs essentiels:

- identifier des risques potentiels;
- valider certaines informations;
- s'assurer de la cohérence globale de l'information.

3.2. La mise en évidence de risques résultera de l'identification de fluctuations d'opérations ou de situations inhabituelles (rétrécissement de la marge brute, importance du crédit accordé à certains clients, etc. ...).

Les procédés analytiques seront principalement utilisés pour orienter les travaux de contrôle ou corroborer certaines informations.

- 3.3. Les tests de validation sont ceux qui permettent de récolter des informations probantes sur les soldes et autres données figurant dans les comptes annuels. Sous certaines conditions détaillées par la suite, les procédés analytiques sont utilisables comme test de validation. La décision relative au choix des techniques de contrôle relève du jugement du réviseur en tenant compte de l'efficacité et de l'efficience des procédés utilisés.

Dès lors, le degré de confiance attribuable à l'examen analytique en tant que test de validation dépend des conclusions de l'analyse de risques (voir la recommandation relative à l'analyse de risques point 6.2); il dépend aussi du fait que le système comptable produit des données suffisamment fréquentes, précises et détaillées permettant d'appliquer des méthodes mathématiques conférant une valeur probante élevée.

En tant que procédé de validation, l'examen analytique part de l'idée qu'un certain degré de confiance s'attache aux rubriques ou comptes dans lesquels aucune fluctuation non attendue n'a pu être constatée. Si la fluctuation anormale ne s'explique pas par des éléments objectifs (fluctuations saisonnières, modification de l'activité, de la structure de l'entreprise...) il faudra en tout cas poursuivre la vérification par d'autres méthodes de contrôle.

- 3.4. La recherche de la cohérence globale des informations financières par l'examen analytique s'opère dans la phase finale de la révision en vue de corroborer les conclusions partielles résultant des vérifications opérées.

4. PLACE DE L'EXAMEN ANALYTIQUE DANS LE PROGRAMME DE REVISION

- 4.1. Lors de la planification, l'examen analytique aidera le réviseur à mieux comprendre l'évolution des activités de l'entreprise et à identifier les risques inhérents. L'identification des risques inhérents aidera le réviseur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses autres procédures d'audit.
- 4.2. Au cours de la révision, les procédés analytiques peuvent être appliqués conjointement aux autres procédures.
- 4.3. Lors de la phase finale de l'audit, l'examen analytique permet au réviseur de s'assurer de la cohérence globale de l'information par rapport à sa connaissance de l'entreprise et de son environnement. Cet examen permettra de corroborer les résultats de contrôles antérieurs mais pourrait aussi suggérer des contrôles supplémentaires.

5. METHODOLOGIE DE L'EXAMEN ANALYTIQUE

- 5.1. Le réviseur s'assurera de la disponibilité des informations nécessaires à la mise en œuvre des procédés analytiques et des résultats de toutes procédures de ce type

mises en œuvre par le client. Il pourra utiliser les données préparatoires à l'examen analytique établies par le client, à condition qu'il ait l'assurance que ces données ont été préparées de façon adéquate.

5.2. Le reviseur doit choisir les procédés analytiques qu'il met en œuvre en fonction de l'objectif poursuivi et du degré de confiance recherché. Il doit aussi prendre en considération:

- la connaissance de l'entreprise acquise au cours des années antérieures ainsi que par les résultats de son examen du contrôle interne;
- la disponibilité des informations financières, (telles que budgets ou prévisions) ou non financières (telles que les quantités produites ou vendues);
- la fiabilité de l'information disponible; par exemple, le soin avec lequel les budgets sont établis;
- la pertinence des informations disponibles; par exemple, les budgets peuvent avoir été établis pour traduire des objectifs à atteindre et non des résultats escomptés;
- la comparabilité de l'information disponible; par exemple, les données de l'entreprise ne sont pas toujours comparables à celles de l'ensemble du secteur.

5.3. Les procédés analytiques se réfèrent parfois à des données non financières (nombre d'employés, unités expédiées, etc). Le reviseur évaluera la fiabilité des procédures d'établissement de ces informations non financières.

Les procédures concernant l'information non financière peuvent être souvent contrôlées dans l'examen de l'organisation administrative. A titre d'exemple, une entité qui met en place des contrôles internes relatifs au traitement des factures de vente peut prévoir des procédures relatives aux quantités vendues. Dans ce cas, le reviseur peut tester ces procédures dans le cadre de ses contrôles de conformité sur le traitement des factures de ventes.

5.4. L'examen analytique peut mettre en œuvre différents procédés fondés sur:

5.4.1. *L'évaluation de la vraisemblance des variations.* La méthode la plus répandue consiste à dresser un tableau comparatif de montants ou ratios de l'exercice, comparés aux mêmes données de l'exercice ou des exercices précédents ainsi que du budget. Des programmes informatiques fournissent des modèles standardisés de calcul et des représentations graphiques.

5.4.2. *Des méthodes d'analyse des fluctuations.* Ces méthodes ont pour objet de déterminer, en fonction de la connaissance de l'entreprise, le caractère normal de la fluctuation des données périodiques par rapport aux données de référence et en fonction d'un seuil de signification déterminé par avance. On comparera l'évolution mensuelle de données reliées entre elles (par exemple ventes et achats de marchandises) pour relever tout écart significatif devant faire l'objet d'une vérification complémentaire.

5.4.3. *L'utilisation de méthodes statistiques de prévision.* En fonction de son expérience passée, de sa connaissance de l'entreprise, des principaux facteurs affectant les résultats (inflation, indices de prix, coût du personnel, données non financières, etc), le

reviseur peut chercher, par application de méthodes statistiques, à prédire la valeur des variables dépendantes pour la période étudiée et à déterminer la plausibilité de l'écart par rapport aux données effectivement comptabilisées.

6. VALEUR PROBANTE DE L'EXAMEN ANALYTIQUE

- 6.1. L'examen analytique est fondé sur la présomption qu'il existe des relations entre certaines données. L'existence de ces relations apporte dès lors des éléments probants sur le caractère complet, exact et fiable des informations produites par le système comptable.

Toutefois, la confiance accordée à l'examen analytique dépendra de trois catégories d'éléments:

- a) l'objectif poursuivi par le réviseur;
- b) la fiabilité des données utilisées;
- c) la méthode utilisée.

- 6.2. L'objectif poursuivi par le réviseur influence de façon importante les conclusions qu'il peut tirer de l'utilisation des procédés analytiques – à titre d'exemple, l'examen analytique réalisé lors de la planification des travaux contribuera à déterminer la nature, le calendrier, et l'étendue des autres procédures de révision, alors que l'examen analytique réalisé à la fin des travaux de révision permettra de corroborer des éléments probants obtenus par d'autres voies.

En outre, il faudra situer l'examen analytique dans l'ensemble des procédés de révision mis en œuvre et examiner l'importance relative des éléments considérés par rapport à l'information financière prise dans son ensemble; à titre d'exemple, lorsqu'il s'agit d'une rubrique significative des comptes annuels, le réviseur n'arrêtera pas ses conclusions à partir du seul examen analytique. En revanche, il pourra se référer largement aux procédures d'examen analytique pour certaines rubriques qui, prises isolément, ne sont pas importantes par rapport à l'ensemble de l'information financière et n'ont pas été sujettes à des fluctuations inattendues.

- 6.3. L'examen analytique utilise comme point de référence des variables indépendantes considérées comme exactes. Le degré de certitude s'attachant à ces données influence directement la valeur probante du résultat.

La qualité du système de contrôle interne influencera indirectement mais de façon déterminante la valeur probante des procédés analytiques. Ainsi par exemple, si le réviseur constate que les contrôles internes relatifs au traitement des commandes présentent des points faibles, il pourra difficilement fonder ses conclusions concernant la procédure des ventes sur les résultats d'un examen analytique mais devra rechercher d'autres éléments probants sur les détails d'opérations et les soldes.

L'examen analytique peut être corroboré par d'autres procédés de validation, ce qui aura pour effet d'accroître la valeur probante de l'ensemble; par exemple, les procédures mises en œuvre par le réviseur pour examiner le caractère recouvrable des créances, notamment l'examen des encaissements ultérieurs, peuvent confirmer ou infirmer les doutes nés de l'application des procédures d'examen analytique sur l'ancienneté des créances clients.

- 6.4. Tous les procédés analytiques n'ont pas la même valeur probante. Le simple examen de vraisemblance basé sur l'étude de ratios financiers n'est pas un élément probant aidant la validation d'un solde bilantaire alors que l'analyse de fluctuations et surtout les méthodes statistiques de prévision peuvent y contribuer.

Le réviseur devra également tenir compte de la précision avec laquelle les résultats des procédures d'examen analytique peuvent être prévus – à titre d'exemple, il attendra davantage de stabilité dans la comparaison d'une période à l'autre des taux de marges brutes que dans la comparaison des dépenses décidées par les dirigeants telles que les frais de recherche ou de publicité.

7. VERIFICATIONS DES FLUCTUATIONS ET DONNEES INHABITUELLES

Si l'examen analytique met en évidence des fluctuations ou des éléments inhabituels, c'est-à-dire des relations qui sont inattendues ou contradictoires avec des éléments probants obtenus par d'autres voies, le réviseur devra procéder à leur étude.

Cette étude commencera habituellement par une demande d'information aux dirigeants. Le réviseur devra:

- évaluer la pertinence des réponses reçues eu égard, par exemple, à sa connaissance de l'activité du client et aux autres éléments probants obtenus au cours de ses travaux;
- envisager la nécessité de mettre en œuvre d'autres vérifications, sur la base des informations obtenues suite à sa demande.

Une étude complémentaire sera toujours nécessaire lorsque les dirigeants ne sont pas en mesure d'apporter une explication ou si l'explication fournie n'était pas jugée satisfaisante.

8. DOCUMENTATION

Le réviseur doit soigneusement documenter les différentes phases de l'examen analytique et notamment:

- l'objectif poursuivi;
- la source et la fiabilité des données de référence;
- la mise en œuvre des procédés et les explications recueillies sur les variations anormales;
- les critères utilisés pour qualifier les fluctuations significatives;
- les conclusions de l'examen y compris les investigations complémentaires requises.

RECOMMANDATION DE RÉVISION: CONTROLE DES ESTIMATIONS COMPTABLES⁽¹⁾

1. INTRODUCTION

- 1.1. La présente recommandation a pour objectif de développer les diligences normales du réviseur pour le contrôle des estimations comptables utilisées dans l'élaboration des comptes annuels. Ne sont pas visées par cette recommandation, les données prévisionnelles en ce compris les informations relatives aux perspectives d'avenir à soumettre au conseil d'entreprise. De même, elle ne traite pas des évaluations inhérentes aux opérations d'apport, de quasi-apport, de fusion, scission et opérations similaires.
- 1.2. Selon les circonstances, fournir une information de même nature soit dans le bilan et dans le compte de résultats, soit dans l'annexe selon que l'estimation est plus ou moins aléatoire. Ceci concerne notamment les litiges en cours et certains autres droits et engagements. Compte tenu de cette similitude, il y a lieu de se référer également à la recommandation relative au contrôle de l'annexe.

2. NATURE DES ESTIMATIONS COMPTABLES

Les estimations comptables contenues dans l'information financière sont le plus souvent effectuées dans un contexte d'incertitude sur les événements qui se sont produits ou qui sont susceptibles de se produire et font intervenir le jugement. La responsabilité en incombe aux dirigeants de l'entreprise et le réviseur appréciera le caractère raisonnable de la démarche suivie pour établir le montant figurant dans les comptes.

- 2.1. Les estimations comptables concernent des données figurant dans le bilan et le compte de résultats, principalement les réductions de valeur, la durée d'un plan d'amortissement et les provisions pour risques et charges. Elles concernent aussi des informations mentionnées dans l'annexe: engagements de garantie, litiges importants, etc.
- 2.2. Les estimations comptables peuvent être calculées au cours de l'exercice ou en termes d'inventaire en fin d'exercice. Lorsqu'elles reposent sur des formules basées sur l'expérience, par exemple l'amortissement, la provision établie statistiquement pour garanties techniques données, la réduction de valeur pour ancienneté des stocks, etc., il importe que la formule soit réexaminée régulièrement par les dirigeants et appliquée de façon systématique.

(1) Cette recommandation tient compte de la norme IFAC Audit of Accounting Estimates (540).

3. PROCÉDES DE VERIFICATION

L'objectif du réviseur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les estimations comptables sont raisonnables et si l'information est correctement donnée. Il doit déterminer si les règles d'évaluation sont suffisamment précises et s'il existe des procédures adéquates dans l'entreprise pour que les estimations soient effectuées de façon constante selon les règles d'évaluation établies.

Les principales étapes du contrôle des estimations sont en général les suivantes:

- examen des données et appréciation des hypothèses sur lesquelles repose l'estimation, y compris l'adéquation des formules appliquées;
- vérification des calculs réalisés dans l'estimation;
- comparaison des estimations antérieures avec les résultats réels en vue de tester la fiabilité des méthodes utilisées;
- examen des procédures d'approbation par les dirigeants;
- évaluation des conclusions.

- 3.1. Le réviseur doit vérifier que les données sur lesquelles repose l'estimation sont exactes, complètes et pertinentes; si elles sont de nature comptable, qu'elles concordent avec les données de la comptabilité. Par exemple, en vérifiant une provision pour risques découlant des engagements de garantie, le réviseur s'assurera de la concordance entre les données relatives aux produits qui sont encore sous garantie et les informations comptables relatives aux ventes.

Par ailleurs, le réviseur peut aussi obtenir certaines informations en dehors de l'entreprise telles que les prévisions sectorielles de marché et de vente ou l'opinion des avocats de l'entreprise sur le risque découlant d'un litige.

Enfin, le réviseur devra vérifier que les données sont correctement analysées et projetées de manière adéquate de telle sorte qu'elles fournissent une base raisonnable pour l'estimation.

- 3.2. Le réviseur examinera si les règles d'évaluation sont suffisamment précises, appropriées et conformes à la réglementation comptable. Il s'assurera que les estimations comptables sont examinées et approuvées au niveau hiérarchique approprié de la direction de l'entreprise et qu'il existe une documentation justifiant le calcul de l'estimation.

- 3.3. Lorsque la méthode fait appel à des hypothèses telles que le taux d'inflation, l'indice des prix, le taux d'intérêt, le réviseur vérifiera que les éléments utilisés dans l'application de la règle d'évaluation ne sont pas manifestement contraires à l'opinion généralement acceptée au moment où l'estimation est réalisée.

En examinant les hypothèses sur lesquelles se fondent les estimations, le réviseur se demandera si elles sont raisonnables compte tenu des résultats réels des exercices antérieurs, cohérentes avec des hypothèses retenues dans d'autres cas par l'entreprise (par exemple ses budgets) et compatibles avec les prévisions de la direction qui paraissent raisonnables.

Lorsque les estimations sont effectuées en cours d'exercice, le réviseur qui doit donner une opinion sur les comptes annuels, vérifiera dans quelle mesure elles demeurent acceptables en fin d'exercice.

- 3.4. Le reviseur pourra entre autres procédés de vérification, utiliser les travaux d'un expert (qu'il a lui-même demandés ou que la société a demandés) lorsque l'estimation implique des techniques spécialisées, par exemple des ingénieurs pour l'évaluation d'un stock de minerais ou des avocats pour l'évaluation des risques dus à un litige en cours.
- 3.5. Le reviseur vérifiera les méthodes de calcul utilisées par les dirigeants. La nature, le calendrier et l'étendue des vérifications du reviseur dépendront de facteurs tels que la difficulté d'établir une estimation, son appréciation des procédures et des méthodes utilisées pour produire cette estimation et de l'importance relative dans le cadre de l'information financière.

La comparaison des estimations antérieures avec les résultats réels a pour but de tester la fiabilité générale des procédures d'estimation, mais aussi de déterminer les ajustements nécessaires aux formules d'estimation et de garantir le traitement approprié des écarts.

- 3.6. Le reviseur se demandera s'il existe des opérations ou événements postérieurs à la date de clôture du bilan qui peuvent l'aider à vérifier le caractère raisonnable de l'estimation ou qui infirment les hypothèses retenues par les dirigeants. La revue des opérations postérieures à la date de clôture peut réduire voire supprimer la nécessité d'un examen des procédés d'établissement des estimations ou de la consultation d'un expert.

4. EVALUATION DES RESULTATS DE LA VERIFICATION

L'imprécision inhérente aux estimations comptables et aux hypothèses retenues a pour effet qu'il sera souvent impossible de prouver le caractère erroné de l'estimation au moment où elle est faite. Il en ira de même en ce qui concerne l'importance relative de certaines informations à faire figurer dans l'annexe.

Le reviseur se demandera si les différences qu'il a pu accepter isolément ne sont pas toutes orientées dans le même sens en sorte que sur une base cumulée, elles pourraient avoir une importance significative sur les comptes annuels.

Si l'écart par rapport à ce que le reviseur considère comme approprié est raisonnable, il pourra considérer que l'évaluation est acceptable. A défaut, il devra suggérer que la direction revoie son estimation. Le cas échéant, il envisagera la nécessité d'émettre une réserve, un rapport d'abstention ou un refus de l'attestation.

Si l'incertitude associée à un élément du calcul ou l'absence de données objectives empêchent une estimation raisonnable, le reviseur envisagera la nécessité de signaler dans son rapport qu'il est dans l'impossibilité d'émettre une opinion sur ce point, ce qui pourra, à défaut d'information suffisante dans l'annexe, faire l'objet, selon le cas, d'une réserve, d'une déclaration d'abstention ou d'un refus d'attestation.

RECOMMANDATION DE RÉVISION: CONTROLE DES INFORMATIONS FIGURANT DANS L'ANNEXE⁽¹⁾⁽²⁾

1. INTRODUCTION

- 1.1. Le droit des sociétés impose au commissaire-reviseur d'exposer dans son rapport si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine de la situation financière et des résultats de l'entreprise compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et de déclarer si les justifications données dans l'annexe sont adéquates. Dans le même sens, l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises dispose en son article 75 que les commissaires ou les réviseurs désignés indiquent spécialement dans leur rapport si les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates.

Le paragraphe 3.3.2. des normes générales de révision souligne que le réviseur doit prêter une attention particulière au caractère adéquat des informations annexes du point de vue de l'image fidèle et les paragraphes 3.3.3. et 3.4.5. insistent en particulier sur l'annexe relative aux règles d'évaluation et aux informations requises en cas de modification de ces règles.

La présente recommandation a pour objectif de développer les diligences normales pour le contrôle de l'annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés.

- 1.2. On observe également que dans plusieurs cas, l'entreprise devra, selon les circonstances, fournir une information de même nature soit dans le bilan et dans le compte de résultats, soit dans l'annexe selon que l'estimation est plus ou moins aléatoire. Ceci concerne notamment les litiges en cours et certains autres droits et engagements. Compte tenu de cette similitude, le réviseur pourra aussi se référer à la recommandation relative au contrôle des estimations comptables.
- 1.3. Les références législatives mentionnées dans la recommandation concernent uniquement les comptes annuels des entreprises industrielles et commerciales (arrêté

(1) Cette recommandation tient compte de la norme IFAC Audit Evidence – Additional Consideration for Specific Items (501) et Related Parties (550).

(2) Les recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas auxdites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier (Normes générales 1.1.2.c.).

royal du 8 octobre 1976). Les mêmes principes s'appliquent au contrôle des comptes des entreprises du secteur financier (Banques, assurances, etc.) de même qu'aux comptes consolidés.

2. VERIFICATION DU CARACTERE COMPLET DE L'ANNEXE

Le commissaire-reviseur ou le reviseur désigné pour le contrôle des comptes consolidés doivent s'assurer que l'annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés comprend toutes les informations requises par les dispositions légales. Il convient à cet égard de souligner quatre éléments importants:

- 
- 2.1. Vu que le bilan et le compte de résultat ne suffisent pas pour donner une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise, ils doivent être complétés par des informations fournies dans l'annexe. Cette annexe comprend des données normalisées en application des arrêtés royaux relatifs aux comptes annuels et aux comptes consolidés, mais aussi des informations complémentaires requises par l'objectif de l'image fidèle (art. 4, A.R. 08.10.76). En conséquence, l'annexe doit être considérée comme une information essentielle du point de vue du respect de l'image fidèle au même titre que le bilan ou le compte de résultats. Il est dès lors important que le reviseur mette le même soin au contrôle des informations figurant dans l'annexe que pour les autres éléments des comptes annuels.
 - 2.2. Bien que le rapport de gestion ne fasse pas partie des comptes annuels, le reviseur pourra tenir compte d'une information mise en évidence dans ce document dans l'appréciation qu'il fait du caractère complet de l'annexe, dans la mesure où le rapport de gestion fait l'objet d'une publicité équivalente à celle qui est donnée aux comptes annuels ou consolidés. Le cas échéant, le rapport du reviseur rappellera que le lecteur des comptes annuels doit aussi prendre le rapport de gestion en considération.
 - 2.3. Les dispositions légales imposent l'utilisation d'un formulaire dont la caractéristique principale est de standardiser les informations qui doivent figurer dans l'annexe aux comptes sociaux. Le reviseur doit être attentif au fait que le formulaire ne comprend pas toutes les informations imposées par la législation comptable et le respect du principe de l'image fidèle. Il ne peut présumer le caractère complet de l'annexe par le simple fait que le formulaire a été correctement rempli. L'usage d'un formulaire n'est pas obligatoire en ce qui concerne les comptes consolidés.
 - 2.4. Si la réglementation comptable prévoit qu'une information déterminée doit être mentionnée lorsqu'elle concerne un montant important, le reviseur doit s'attacher principalement au caractère pertinent de l'information pour le lecteur des comptes plus qu'au montant financier proprement dit.

3. RECONCILIATION DE L'ANNEXE AVEC LE BILAN ET LE COMPTE DE RESULTATS

Les informations figurant dans l'annexe doivent s'avérer en tous points cohérentes avec les données y relatives figurant dans le bilan et le compte de résultats. Le

reviseur réconciliera les données chiffrées de l'annexe avec la comptabilité, lorsqu'elles en sont issues et avec les autres éléments des comptes annuels.

- 3.1. Il est recommandé au commissaire-reviseur de ne finaliser son contrôle de l'annexe que lorsqu'il est en possession des comptes annuels (y compris les comptes consolidés) définitifs dans la forme où ils seront présentés à l'assemblée générale.

A ce moment, il disposera également des résultats de ses travaux de contrôle relatifs aux événements survenus après la date de clôture de l'exercice qui pourraient influencer certaines rubriques de l'annexe ou mentions complémentaires requises par le principe d'image fidèle.

- 3.2. Dans la réconciliation entre les rubriques du bilan, du compte de résultats et de l'annexe, il est recommandé au reviseur de s'appuyer sur les contrôles arithmétiques et logiques établis par la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique, conformément aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales et publiées au Moniteur belge. Il pourra également s'appuyer sur des contrôles complémentaires de même nature inclus dans des logiciels de mise en forme des états financiers.

4. VERIFICATION DES INFORMATIONS RELATIVES AUX REGLES D'EVALUATION

Conformément au droit comptable, les règles d'évaluation doivent être adoptées par l'organe d'administration de l'entreprise. Ces règles seront suffisamment détaillées pour éviter que les exécutants n'en fassent une application subjective.

Le reviseur vérifiera la justification de toute modification des règles d'évaluation ou de toute dérogation à ces règles prévues par la réglementation comptable ainsi que le caractère approprié du résumé des règles d'évaluation inséré dans l'annexe.

- 4.1. Le reviseur vérifiera si le résumé des règles d'évaluation reproduit dans l'annexe des comptes annuels (art.15,AR 8 oct.76):
- a) est cohérent avec les règles détaillées, approuvées par le conseil d'administration et reproduites dans le livre des inventaires;
 - b) donne toutes les informations nécessaires à la bonne compréhension des différentes rubriques des comptes annuels.
- 4.2. Une mention spécifique et une justification doivent être données dans l'annexe:
- a) lorsque l'entreprise déroge aux règles d'évaluation établies par la réglementation comptable(art.16 AR 8 oct.76);
 - b) lorsque l'entreprise modifie les règles d'évaluation d'un exercice comptable à l'autre (art.17 AR 8 oct.76).

L'estimation de l'influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise doivent être indiqués dans l'annexe relative aux comptes annuels de l'exercice au cours duquel la dérogation ou la modification est introduite pour la première fois.

Conformément au paragraphe 3.3.3. et 3.4.5. des normes générales de révision, si la dérogation ou la modification n'est pas mentionnée de façon suffisante dans l'annexe, le réviseur doit en faire expressément état dans son rapport et, mentionner dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

- 4.3. En cas de modification des règles d'évaluation, le réviseur pourra juger utile d'attirer l'attention du lecteur sur toute modification importante des règles en représentant éventuellement la répercussion chiffrée sur les comptes présentés. Cette mention pourrait se justifier même si l'annexe des comptes annuels est jugée conforme à la loi.

Le réviseur doit examiner si une modification dans l'application des règles d'évaluation n'est pas assimilable à une modification des règles elles-mêmes.

- 4.4. Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés (art. 37 et 38 de l'arrêté royal du 6 mars 1990).

III

5. INFORMATIONS SUR LES LITIGES EN COURS

Il est recommandé au réviseur de veiller à ce que la société fournisse une information pertinente relative au risque découlant de litiges en cours, selon le cas dans le bilan et/ou dans l'annexe des comptes annuels.

- 5.1. Pour tenir compte de façon appropriée des litiges déclarés ou potentiels, l'entreprise devra (art.13 et 19, AR.8.10.76):

- a) soit constituer une provision pour risques et charges dans les comptes annuels pour couvrir les risques de pertes ou de charges qui ont pris naissance dans l'exercice ou dans un exercice antérieur et qui sont ou probables ou certaines mais dont le montant reste indéterminé.
- b) soit, dans les cas où, à défaut de critères objectifs, l'estimation des risques prévisibles ou des pertes éventuelles est inévitablement aléatoire, faire une mention dans l'annexe, si les montants en cause sont importants au regard de l'image fidèle.

En toute hypothèse, l'article 14 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit que les engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou le résultat de l'entreprise doivent être mentionnés dans l'annexe (Rubrique XVII C.).

- 5.2. Le réviseur étudiera les procédures adoptées par l'entreprise pour identifier, évaluer et comptabiliser les engagements découlant de litiges. Il est recommandé d'inclure dans l'analyse des risques et dans l'examen du contrôle interne, l'existence et le rôle d'un département juridique éventuel. Le réviseur examinera les procédures de consultation d'avocats et de conseils.
- 5.3. Le réviseur doit réunir des informations suffisantes concernant les litiges survenus au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs même s'ils n'ont été connus

qu'après la date de clôture de cet exercice, le degré de probabilité d'une issue défavorable de ces litiges et le montant de la charge potentielle qui pourrait en découler.

A cette fin, le réviseur pourra:

- examiner les documents en possession de l'entreprise concernant les litiges en cours;
- examiner avec le service juridique et/ou les avocats de l'entreprise le caractère approprié de l'évaluation du risque et de son traitement adéquat dans le bilan ou dans l'annexe; en ce qui concerne les confirmations adressées aux avocats, il y a lieu de se reporter à la recommandation relative aux éléments probants externes;
- obtenir la déclaration écrite des dirigeants confirmant qu'aucun litige en cours n'a été tenu secret.

- 5.4. Il est également recommandé au réviseur de réunir des informations sur les risques pesant sur l'entreprise par suite d'opérations intervenues au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs et qui pourraient donner lieu à des litiges ou d'autres engagements financiers à charge de l'entreprise.

6. VERIFICATION DES SURETES ET AUTRES DROITS OU ENGAGEMENTS

- 6.1. Le contrôle des informations annexes comprend nécessairement la vérification des droits et engagements qui ne figurent pas dans le bilan. Le réviseur doit s'assurer que l'information pertinente fait l'objet d'une mention appropriée dans les comptes annuels.
- 6.2. «Sont mentionnés par catégorie dans l'annexe, les droits et engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, la situation financière ou le résultat de l'entreprise.» (art. 14 A.R. 8 octobre 1976). Les rubriques XVII du schéma complet et VIII du schéma abrégé mentionnent une liste non exhaustive d'engagements à faire figurer dans l'annexe. Par ailleurs, il convient de rappeler que le régime d'enregistrement comptable des droits et engagements est établi par l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, plus particulièrement la classe O et le chapitre II déterminant le contenu des comptes de cette classe.
- 6.3. Le réviseur doit s'assurer que tous les droits et engagements susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, la situation financière ou le résultat de l'entreprise ont été mentionnés dans l'annexe.
- 6.4. Il est recommandé au réviseur d'inclure dans sa vérification du contrôle interne, l'analyse des procédures qui conduisent à l'apparition d'un engagement. Le réviseur prêterait notamment une attention particulière à:

- la façon dont le pouvoir d'engager la société est délégué;
- la centralisation des contrats et conventions avec engagement;
- le suivi et la mise à jour permanente des engagements, ou l'inventaire physique de ces engagements à partir des contrats et conventions en cours.

L'analyse des procédures de contrôle interne s'impose en particulier dans les domaines suivants:

- relations avec les banques et octroi de garanties personnelles pour sûreté de dettes ou engagements de tiers et notamment des filiales, octroi de sûretés réelles sur les actifs propres de l'entreprise;
- comptabilisation correcte des biens et valeurs détenus par des tiers en leur nom mais aux risques et profits de l'entreprise, notamment dans le cas de convention de portage;
- les engagements d'acquisition ou de cession d'immobilisations tels que les promesses de vente d'immeuble pour lesquelles le compromis de vente n'a pas été conclu ou les options données ou reçues pour l'acquisition ou la cession d'immobilisations financières;
- les marchés à terme sur marchandises;
- les marchés à terme sur devises et autres instruments financiers en s'assurant notamment que l'entreprise maîtrise de façon appropriée le risque de taux de change, le risque de taux d'intérêt ainsi que le risque de crédit;
- l'octroi de garanties techniques attachées aux ventes et prestations.

6.5. Les procédures de validation recommandées dépendent de la nature de l'engagement et des résultats de l'examen du contrôle interne. Selon le cas, le réviseur pourra recourir notamment à:

- un examen analytique détaillé par exemple sur la cohérence des droits et engagements mentionnés dans l'annexe avec les engagements mentionnés dans les procès-verbaux du conseil d'administration, des charges financières relatives au coût des garanties bancaires, des contrats signés et crédits obtenus, etc.;
- l'obtention de confirmations auprès des banques de la maison-mère révisée et des filiales, ainsi que la confirmation des droits et engagements auprès de la direction des filiales, en conformité avec la recommandation relative aux éléments probants externes;
- l'examen spécifique de certaines espèces de contrats;
- l'obtention d'une lettre de déclaration signée par une personne capable d'engager la société, en vue de confirmer que tout droit et engagement significatif a été porté à la connaissance du réviseur.

7. VERIFICATION DES RELATIONS AVEC LES PARTIES LIEES

L'attention du reviseur doit être particulièrement attirée sur les tableaux de l'annexe relatifs aux relations avec des parties liées (rubriques XVIII et XIX du schéma complet; rubriques IX et X du schéma abrégé).

Par « parties liées » il faut entendre pour les besoins de cette recommandation ,

- les administrateurs, gérants et autres personnes physiques visées à l'annexe XIX du schéma complet des comptes annuels (X du schéma abrégé);
- les entreprises liées telles que définies par le chapitre III de l'annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976;
- les entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation au sens du même arrêté royal.

- 7.1. Le reviseur doit s'assurer que l'entreprise a pris des mesures administratives appropriées destinées à identifier de façon systématique l'*existence de liens avec d'autres entreprises*.

Les procédures doivent garantir qu'une information immédiate et précise soit à la disposition des personnes concernées (exécutants, audit interne, dirigeants) leur permettant d'identifier le caractère d'entreprise liée de la contrepartie.

Le reviseur vérifiera également la tenue à jour de la liste des administrateurs et gérants par le service comptable.

- 7.2. Le reviseur effectuera des vérifications complémentaires afin d'acquies une raisonnable conviction que l'entreprise a correctement identifié et classé les entreprises liées et celles avec lesquelles il existe un lien de participation. Il prêtera également attention à la date à laquelle une entreprise a acquis cette qualité et, le cas échéant, aux modifications du pourcentage de contrôle direct ou indirect qui pourraient être intervenues au cours de l'exercice.

A cet égard, l'utilisation d'une lettre de déclaration s'avère une procédure appropriée de corroboration. Il est aussi recommandé de vérifier les opérations importantes d'acquisition ou de cessions de titres relatives à des filiales communes ou d'autres sociétés avec un lien de participation afin de déterminer la nature du contrôle exercé sur cette entreprise.

Une attention particulière sera réservée aux entreprises liées qui sont exclues du périmètre de consolidation.

En effectuant ces procédures normales de contrôle, le reviseur sera attentif aux opérations inhabituelles qui pourraient indiquer l'existence d'un contrôle non encore identifié sur une autre entreprise. Ces opérations peuvent concerner par exemple des conditions commerciales inhabituelles au niveau des prix, des taux d'intérêts, garanties ou conditions de remboursement, des opérations sans logique apparente ou, des opérations dont la substance diffère de la forme, un montant particulièrement élevé d'opérations avec certains fournisseurs ou clients, des produits ou charges facturés pour conseils de gestion.

- 7.3. Le reviseur examinera si l'entreprise a mis en place une organisation administrative appropriée dans le but d'identifier les *opérations entre parties liées*, soit qu'elles doivent faire l'objet d'une élimination dans les comptes consolidés, soit qu'elles

doivent être spécifiquement identifiées dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés. Il examinera si des procédures adéquates existent en matière d'autorisation et d'enregistrement des opérations avec des parties liées.

7.4. En vue de vérifier le caractère complet des opérations avec des entreprises liées qui se sont déroulées au cours de l'exercice, le réviseur pourra mettre en œuvre différents procédés de vérification et notamment:

- revoir les procès-verbaux des réunions de conseil d'administration ou du comité de direction;
- prêter une attention particulière aux opérations avec des parties liées dans la vérification normale des opérations et soldes; il est recommandé au réviseur de disposer au cours de ses contrôles d'une liste à jour de personnes ou entreprises concernées par les annexes susmentionnées;
- examiner spécifiquement les opérations importantes ou inhabituelles et surtout celles qui se sont produites à l'approche de la date de clôture de l'exercice;
- obtenir des confirmations auprès de l'entreprise-mère et des filiales de leurs engagements et autres relations avec l'entreprise révisée. Il est recommandé, moyennant accord écrit des organes des entreprises concernées, de réconcilier avec les réviseurs des entreprises liées ou des entreprises avec un lien de participation, les montants des créances, dettes et engagements réciproques à la date de clôture de l'exercice, même si cette date diffère de la date de clôture de ces entreprises;
- rapprocher les informations de l'annexe des informations recueillies dans le contrôle des rubriques concernées du bilan ou du compte de résultats.

7.5. Il sera utile d'examiner la nature des opérations réalisées entre parties liées. En l'absence de preuve contraire, ces opérations seront considérées comme réalisées dans le cours normal des affaires. Le réviseur doit cependant être attentif à la possibilité que certaines opérations aient été exclusivement ou largement motivées par des circonstances particulières telles que besoin urgent de liquidité, risque de défaillance, volonté de flatter la situation financière en fin d'exercice, optimisation fiscale, etc... Lorsque des opérations anormales sont identifiées, il est recommandé au réviseur d'examiner leur contenu avec la direction, de vérifier qu'elles ont été correctement approuvées et que les risques qui en découlent ont été adéquatement mesurés.

7.6. Dans le contexte des fonctions de commissaire-réviseur, il faut en outre rapprocher les informations relatives aux relations avec les administrateurs ou gérants de celles qui donnent lieu à l'application de l'article 60 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

7.7. Le réviseur doit aussi vérifier que les indications requises sur les créances sur des administrateurs ou gérants ainsi que sur les garanties et rémunérations qui leurs sont accordées ont été correctement mentionnées. La même vérification s'impose pour les indications similaires à donner en ce qui concerne les actionnaires de contrôle qui ne sont pas des entreprises liées au sens de la législation comptable.

- 7.8. Le réviseur qui n'aurait pas pu obtenir des informations suffisantes sur les entreprises liées et les opérations conclues avec elles, pourrait être amené à formuler des réserves dans son rapport sur la pertinence de l'annexe XVIII du schéma complet ou de l'annexe IX du schéma abrégé ou à délivrer un rapport d'abstention ou un refus de certification. La même solution s'applique lorsque ces informations sont incorrectes ou incomplètes.
- 7.9. Lorsque l'entreprise est une entreprise-mère, l'annexe XVIII contient soit une mention relative au dépôt de ses comptes consolidés soit les motifs qui lui permettent de ne pas publier de tels comptes. Si l'exemption est fondée sur l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990, concernant l'inclusion de l'entreprise dans une consolidation à un plus haut niveau, le réviseur doit vérifier en temps opportun que les conditions de l'exemption sont réunies, à savoir que:
- l'assemblée générale a valablement pris la décision d'exemption;
 - l'entreprise en cause et ses filiales, conformément à la loi belge, sont comprises dans la consolidation de l'entreprise-mère;
 - l'entreprise-mère établit ses comptes consolidés et le rapport de gestion consolidé en conformité avec les dispositions de la septième directive de l'Union européenne relative aux comptes consolidés ou, si elle ne relève pas du droit d'un Etat membre de l'Union européenne, de façon équivalente. Dans la seconde hypothèse, le réviseur pourra reconnaître l'équivalence dans la mesure où il est généralement admis que les principes comptables qui ont présidé à l'établissement des comptes de l'entreprise-mère sont compatibles avec les règles de la directive européenne;
 - les comptes consolidés de l'entreprise-mère ont été contrôlés par une personne habilitée en vertu du droit dont cette entreprise relève, pour la certification des comptes;
 - les comptes consolidés de l'entreprise-mère et le rapport de gestion consolidé (conformes à l'original) font l'objet en Belgique d'une publication officielle dans une des langues nationales.

Il convient en outre de rappeler que l'exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés visée à l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990, reste sans effet à l'égard du conseil d'entreprise sauf si, à l'estime de ce conseil, l'objectif d'information est rencontré soit par la remise des comptes consolidés de l'entreprise-mère, soit par d'autres renseignements qu'il juge équivalents. A cet égard, le réviseur est tenu de s'assurer que le procès-verbal du conseil d'entreprise porte la trace de la délibération relative à ce sujet. A défaut, il attire expressément l'attention du conseil d'entreprise sur cette lacune, dans son rapport relatif à l'information annuelle (art.17 AR 27 novembre 1973).

RECOMMANDATION RELATIVE AU CONTROLE DES HOPITAUX

PREAMBULE

La présente recommandation s'applique aux missions de révision des institutions hospitalières visées par la loi sur les hôpitaux coordonnée par l'arrêté royal du 7 août 1987, à savoir:

- Rapport sur les comptes annuels (art. 82, loi 07.08.87);
- Rapport sur la perception centrale des honoraires (art. 84, loi 07.08.87);
- Rapport au conseil d'entreprise (art. 15ter loi 20.09.48);
- Rapport statutaire à l'assemblée générale d'une A.S.B.L.

La recommandation destinée aux réviseurs d'entreprises qui exercent une mission auprès d'une institution hospitalière, tient compte des caractéristiques propres de ces institutions soumises à la tutelle du Ministère de la Santé Publique dans le cadre des normes générales de révision du secteur concerné.

A. DEFINITIONS

Par «loi hospitalière», il y a lieu d'entendre la loi sur les hôpitaux, coordonnée par l'arrêté royal du 7 août 1987.

Par «réviseur d'entreprises» il y a lieu d'entendre le réviseur chargé de la ou des mission(s) visée(s) par la loi hospitalière, que ces ou cette mission(s) soi(en)t exercée(s) en vertu d'un mandat de commissaire ou non.

Par «hôpital» il faut entendre les établissements de soins de santé tels que définis dans les articles 1 à 4 de la loi hospitalière.

L'expression «états financiers» vise les comptes annuels et les situations financières établies à des fins spécifiques, telles que par exemple celles destinées au conseil d'entreprise et/ou conseil médical. Le réviseur peut être appelé à vérifier d'autres situations quantitatives.

Les éléments statistiques et administratifs demandés aux institutions hospitalières par le Ministère de la Santé Publique n'entrent pas dans le champ d'application du contrôle du réviseur d'entreprises.

B. GENERALITES

L'objectif de la révision est l'expression d'une opinion sur les états financiers d'un hôpital. Cette révision est imposée par la loi. L'attestation du réviseur d'entreprises doit porter sur tous les éléments requis par cette loi. Les principes généraux des normes générales de révision sont applicables dans la mesure où ils sont pertinents.

Le réviseur d'entreprises auprès d'un hôpital détermine l'étendue de la révision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et notamment la loi hospitalière. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'hôpital qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable qui, en vertu de la loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant sur l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport; sont visées ici les missions particulières demandées par l'organe statutairement compétent ou le Conseil médical.

Le réviseur d'entreprises est un interlocuteur privilégié des organes légaux de l'hôpital et à ce titre il pourra normalement être amené à émettre des avis et recommandations, en particulier en ce qui concerne l'organisation administrative et le système de contrôle interne.

C. ORGANISATION DU TRAVAIL DU REVISEUR D'ENTREPRISES

Programme de travail

Le programme de travail du réviseur d'entreprises auprès d'un hôpital doit être approprié à la nature et à l'étendue des activités de l'hôpital, en fonction:

- des normes générales de l'I.R.E.;
- des particularités de l'hôpital et de son contrôle interne.

Le programme de travail général doit être établi en toute indépendance, avant le début des travaux de contrôle et s'adapter en permanence aux évolutions apparaissant dans l'hôpital ainsi qu'aux constatations résultant du contrôle. Les missions particulières sont organisées en concertation avec le mandataire. Le programme de travail détaillé concernant les comptes annuels sera établi en fonction des résultats de l'évaluation du système de contrôle interne et de l'examen de son fonctionnement. Il mettra en évidence les procédures de contrôle interne sur lesquelles le réviseur estime pouvoir s'appuyer pour le contrôle des comptes annuels.

Le programme de travail sera conçu et exécuté de façon à justifier:

- l'opinion sur les comptes annuels à l'intention de l'organe statutairement compétent et/ou au conseil médical et conseil d'entreprise;
- l'évaluation du système de contrôle interne en y intégrant les opérations de perception centrale des honoraires médicaux lorsque ceux-ci ne sont pas juridiquement séparés de l'organisation interne de l'hôpital;
- le rapport sur l'information économique et financière adressée au conseil d'entreprise.

Aspects spécifiques du contrôle

On attirera l'attention en particulier sur les points suivants:

- a) Toutes les données médicales et économiques doivent être enregistrées sans délai et doivent être vérifiables par le réviseur. Si, en raison du secret médical, le réviseur n'a pas pu avoir accès aux données nécessaires pour son contrôle, il devra en faire état dans son rapport et le cas échéant en tirer les conséquences au niveau de son attestation.

- b) Au cas où l'hôpital entretient des liens privilégiés avec des institutions connexes tels que des écoles, congrégations, restaurants, etc., le reviseur doit prêter attention au caractère exhaustif de la comptabilité (art. 3 de la loi du 17 juillet 1975).
- c) Le reviseur portera une attention particulière à l'estimation du rattrapage. Cette attention portera notamment sur les bases et méthodes de calcul de l'estimation ainsi que sur les montants et écarts éventuels par rapport aux estimations des années précédentes comptabilisés suite aux décisions du Ministère de la Santé publique.
- d) Si, pour certains éléments du calcul du rattrapage, des divergences d'interprétation demeurent possibles et pour autant qu'ils puissent avoir un effet significatif sur le montant estimé du rattrapage, il est justifié que le reviseur émette des réserves dans son rapport reprenant les éléments concernés.

D. CONTROLE DE LA PERCEPTION CENTRALE

Le programme de travail concernant les opérations de perception centrale en vue de l'accomplissement de la mission de contrôle visée à l'article 84 de la loi hospitalière comportera:

- l'identification et la vérification des contrôles internes liés aux opérations de perception centrale;
- l'évaluation du système de contrôle interne;
- le contrôle de l'enregistrement comptable des opérations de perception centrale;

que celles-ci soient intégrées ou séparées de l'hôpital.

E. CONTROLE DE L'INFORMATION DU CONSEIL D'ENTREPRISE

La mission du reviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise s'effectue conformément à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie dans toutes les entreprises où un conseil d'entreprise a été constitué.

Le reviseur d'entreprises se conformera aux normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise pour cette mission. Il vérifiera l'application de la circulaire ministérielle du 19 mars 1984 relative à l'application au secteur hospitalier de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises.

F. RAPPORTS DE REVISION

I. Comptes annuels

L'article 82 de la loi hospitalière définit comme suit le contenu minimal du rapport de révision sur les comptes annuels de l'hôpital:

«Le reviseur d'entreprises rédige un rapport circonstancié sur les résultats de son contrôle qui indique particulièrement:

- A. comment il a effectué son contrôle et s'il a obtenu toutes les explications et informations qu'il a demandées;
- B. si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et administratives applicables;
- C. si, à son avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'hôpital».

Dans son rapport, le reviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler ou les faits qui le conduisent à refuser l'attestation des comptes annuels ou à délivrer une déclaration d'abstention. A cet égard, on se référera à ce qui est exposé ci-avant en ce qui concerne une éventuelle réserve relative aux montants de rattrapage. Dans les conclusions de son rapport, il rappelle que l'attestation est donnée sans réserve, avec réserve, qu'elle est refusée ou qu'il n'est pas en mesure de la donner.

Le reviseur d'entreprises prêtera une attention spéciale au résumé des règles d'évaluation dans l'annexe des comptes annuels. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans son rapport. De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. Si les comptes annuels ne le mentionnent pas avec précision, le reviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications, leur justification et dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

Tant dans un hôpital privé que public, il est recommandé que le reviseur d'entreprises émette une opinion sur la concordance des comptes annuels avec le rapport de gestion ou assimilé, lorsqu'un tel document est présenté à l'organe statutairement compétent. L'opinion du reviseur d'entreprises sur le rapport de gestion ne fait pas partie de son attestation des comptes annuels. Le rapport du reviseur d'entreprises à l'organe statutairement compétent de l'hôpital indique si l'affectation du résultat proposée à cet organe est conforme aux statuts et aux dispositions légales et réglementaires du secteur.

Le rapport du reviseur d'entreprises sera daté du jour où il a été signé. Le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels ceux arrêtés par la gestion de l'hôpital. Dès lors, le rapport du reviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par la gestion de l'hôpital. Il est recommandé que ceux-ci soient dûment identifiés et annexés au(x) rapport(s) de révision.

Le gestionnaire de l'hôpital est responsable de la transmission au Ministère de la Santé Publique des comptes annuels et des autres publications concernant les comptes annuels en ce compris le rapport de révision.

II. Perception centrale

L'article 84 de la loi sur les hôpitaux dispose, en ce qui concerne la perception centrale:

«La mission de contrôle du reviseur d'entreprises visée à l'article 80 s'étend aux activités du service qui, conformément à l'article 135 ou 136, fait la perception centrale. Le reviseur rédige, à ce sujet, un rapport comme celui visé à l'article 82. Ce rapport est communiqué aussi bien au gestionnaire de l'hôpital qu'au président ou au délégué du Conseil médical.»

Dans son rapport sur la perception centrale des honoraires *par l'hôpital* (art. 135 de la loi sur les hôpitaux), le reviseur d'entreprises formulera son opinion concernant le fait que les opérations sont traitées adéquatement dans l'ensemble des structures de l'hôpital.

Lorsque la perception centrale est effectuée par un service organisé à cette fin *par le Conseil médical* (art. 136 de la loi sur les hôpitaux), le reviseur déclarera en particulier dans son rapport si la comptabilité relative aux activités de perception centrale répond aux prescriptions légales et réglementaires applicables et s'appuie sur le règlement relatif au fonctionnement du service de perception centrale, établi de commun accord avec le gestionnaire de l'hôpital.

Si le service chargé de la perception centrale par le Conseil médical est organisé au sein d'une entité juridique distincte (par ex. une ASBL), ceci ne signifie pas que le reviseur d'entreprises désigné par l'organe compétent de l'hôpital pour effectuer le contrôle de la comptabilité et des comptes annuels de cet hôpital ainsi que le contrôle des activités de perception centrale, soit de plein droit également chargé de l'établissement d'un rapport sur les comptes annuels de cette entité juridique. En ce cas, son rapport aura pour unique objet les opérations de perception centrale confiées à l'entité juridique distincte. Toutefois, il ne pourra accepter aucune limitation de son pouvoir de contrôle sans que ceci ne doive être mentionné de façon appropriée dans son rapport.

III

III. Conseil d'entreprise

Pour son rapport au Conseil d'entreprise, le reviseur d'entreprises se conformera à la norme susmentionnée (point E).

IV. Examen limité

Pour les missions particulières pour lesquelles un contrôle plénier n'est pas requis, la conclusion sera rédigée en forme négative (voyez la recommandation relative à la mise en œuvre d'un examen limité).

V. Cas particulier pour les A.S.B.L.

La loi de 1921 sur les ASBL prévoit que le budget est soumis à l'assemblée générale. Dans l'hypothèse où il ne l'aurait pas été (lors de l'assemblée générale précédente), il est recommandé que le reviseur d'entreprises le mentionne explicitement dans son rapport.

**NOTE TECHNIQUE SUR LA MISSION
DU COMMISSAIRE-REVISEUR
DES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES DE SERVICE PUBLIC
DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE**

Nous reproduisons ci-dessous des extraits du memorandum rédigé à la demande du Conseil, commenté dans la première partie du rapport.

I. LA MISSION

1. Selon l'art. 25, §1er, al. 1er, de l'ordonnance du 9 septembre 1993 (Moniteur 31.12.93), la mission du commissaire-reviseur est avant tout celle prévue par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales: «Chaque société immobilière de service public désigne un réviseur d'entreprises qui accomplit auprès de la société immobilière de service public sa mission telle qu'elle est définie par les lois sur les sociétés commerciales et les statuts sociaux».

2. Outre ses devoirs de commissaire de la société, le réviseur est investi de tâches particulières au profit des autorités de tutelle.

(...)

II. RÈGLES D'ÉVALUATIONS SPÉCIFIQUES

2.1. Les règles d'évaluations suivent les règles imposées par la législation comptable (loi du 17 juillet 1975 et arrêté royal du 8 octobre 1976), ainsi que les avis de la Commission des Normes Comptables.

Cependant, dans un souci d'homogénéiser les informations disponibles concernant le secteur d'activité, la SLRB a imposé par voie de circulaires un plan comptable standard et un certain nombre de règles d'évaluation spécifiques. Même en cas de contrariété entre les circulaires et le droit commun, le réviseur ne peut pas certifier sans réserve des comptes annuels qui s'écartent de manière sensible des règles du droit commun.

(...)

III. ASPECTS SPÉCIFIQUES DE LA RÉVISION DES SOCIÉTÉS DE LOGEMENT

3.1. Risques inhérents aux sociétés de logement

L'objectif du contrôle mis en œuvre par le réviseur consiste à déterminer que l'administration de la société de logement est appropriée à la nature et à l'étendue de

ses activités. En particulier, quelle que soit la taille de la société de logement (et certaines sont de très petite taille), il est indispensable que son administration puisse fournir l'information nécessaire aux décisions internes et externes (SLRB) et que cette administration permette de réduire les risques liés à l'activité.

3.1.1. Parmi les principaux risques inhérents à l'activité des sociétés de logement, on peut identifier les éléments suivants:

- la paupérisation de la population des locataires qui entraîne des difficultés de récupération des créances de loyers ou de charges;
- la vétusté et le défaut d'entretien des logements qui pourraient les rendre insalubres et causer des investissements plus considérables à terme;
- la localisation des immeubles qui peut être source d'investissements plus importants en terme de sécurité ou engendrer des frais supplémentaires d'entretien suite au vandalisme;
- les interférences extérieures dans les décisions de gestion, particulièrement à l'égard des locataires et des fournisseurs.

3.1.2. En ce qui concerne les risques liés à l'organisation administrative des sociétés de logement, il y a lieu d'attirer l'attention sur les éléments spécifiques suivants:

- la maîtrise de l'environnement automatisé de l'information;
- l'adéquation de l'organigramme aux besoins des sociétés;
- l'existence d'un contrôle du relevé des prestations effectives du personnel (spécialement du personnel technique);
- le contrôle des dépenses des services généraux;
- le contrôle interne du respect des règles de passation des marchés;
- le suivi de la réalisation des chantiers de construction ou de rénovation;
- le suivi des garanties locatives;
- les décisions relatives à l'assurance des immeubles loués;
- le suivi des sinistres «assurances»;
- le suivi des réductions de précompte immobilier éventuelles, à ristourner aux locataires;
- la récupération des loyers, et surtout des charges locatives et autres, auprès des locataires;
- l'importance des mouvements financiers découlant de l'encaissement des loyers, charges locatives et autres charges, plus particulièrement dans l'éventualité du règlement par caisse.

3.2. Evaluation du contrôle interne

La méthodologie de la révision à mettre en œuvre dans une société de logement n'est pas fondamentalement différente de celle qui sera mise en œuvre par un commissaire-reviseur dans toute autre société commerciale ou industrielle. On se référera dès lors aux principes définis par les normes générales de révision ainsi que par la recommandation relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de révision (Rapport annuel 1992, p. 242).

Selon cette dernière recommandation, l'examen d'écritures ou de documents ne peut être isolé du contexte administratif surtout lorsqu'il s'agit de pièces justificatives internes (inventaire, bon de commande, ...) ou d'un traitement automatisé de

données. Après une appréciation de l'organisation administrative dans une phase préliminaire, certains choix stratégiques seront opérés par le reviseur pour déterminer la méthode de contrôle: soit une vérification complète des opérations ou des soldes, soit une autre méthode basée sur l'analyse approfondie des procédures administratives afin de déterminer dans quelle mesure celles-ci comportent des contrôles-clés éliminant le risque d'erreurs ou omissions dans les comptes annuels.

Dans l'identification des contrôles-clés, le commissaire-reviseur vérifiera en particulier les éléments suivants, selon la taille de l'entreprise:

- l'existence d'un système approprié d'autorisations des investissements, des contrats de rénovation ou d'entretien, des contrats d'assurances, des dépenses des services généraux, en matière de quittancement des loyers et de récupération des charges auprès des locataires, ainsi qu'en matière de contentieux;
- les critères de séparation de fonctions et en particulier: dans le domaine des achats, la distinction entre les fonctions de décision relatives aux marchés, d'exécution des paiements et d'enregistrement comptable; en matière d'exploitation, les fonctions de fixation des loyers et répartition de charges, d'encaissement et quittancement des loyers et des charges et d'enregistrement comptable;
- la mise en place de mesures de vérification systématique à certains stades du traitement administratif d'une opération, par exemple, le suivi des créances impayées, le suivi des plans d'investissement, le contrôle budgétaire, etc ..;
- la mise en place d'une administration appropriée destinée à tenir compte des circulaires et des instructions spécifiques de la S.L.R.B.

On notera que le reviseur d'une société de logement est amené à adresser un rapport à la S.L.R.B. sur les faiblesses significatives du contrôle interne (voir IV ci-dessous). Il attirera l'attention de la direction sur les risques qui découlent d'une faiblesse significative. Si cette faiblesse est susceptible de rendre possible des fraudes ou erreurs importantes, il conviendra d'en informer la direction par écrit selon la recommandation de révision précitée (§ 6.2.).

3.3. Cycle des revenus

3.3.1. *Description des Produits des Sociétés Immobilières du Service Public*

Les produits des S.I.S.P. sont constitués:

a) *A titre principal:*

- des loyers de logements sociaux
- des loyers de garages, de magasins, etc ...
- de la récupération des charges auprès des locataires
- des subsides
- éventuellement à l'avenir, de cotisations de solidarité.

b) *A titre accessoire:*

- de la récupération de sinistres
- de la réalisation d'actifs immobilisés.

L'élément déterminant dans le calcul des loyers est le loyer de base tel qu'il est défini par les règles de calcul déterminées par la S.L.R.B.

L'enregistrement comptable isole le loyer de base qui est repris dans sa totalité en considérant une occupation intégrale des logements sociaux sans tenir compte de l'occupation réelle.

L'ajustement s'effectue en utilisant des comptes spécifiques:

- pour les réductions de loyer en fonction des critères de revenus.
- pour les majorations de loyers en fonction des critères de revenus.
- pour les réductions de loyers en fonction des considérations sociales et familiales.
- pour les pertes de revenus découlant de l'inoccupation des locaux.
- pour les pertes de revenus découlant d'une occupation particulière (concierges, bureaux S.I.S.P.).

3.3.2. *Travaux de contrôle à effectuer par le commissaire-reviseur*

L'élément indispensable qui conditionne l'ensemble du contrôle des produits est la connaissance exacte de la composition du patrimoine immobilier.

Les éléments dont le réviseur dispose sont:

- les titres de propriété
- les matrices cadastrales
- les tableaux de bord (1.1.)

Loyer de base

(...)

Dans le cadre de son programme normal de révision des comptes annuels, le commissaire-reviseur devra nécessairement s'interroger sur deux aspects particuliers:

- le loyer de base a-t-il fait l'objet d'une approbation régulière par la S.L.R.B.?
- la société applique-t-elle des loyers réels qui sont basés effectivement sur le loyer de base régulièrement approuvé?

Dans le cas où le commissaire-reviseur observerait des différences très importantes entre la méthode de calcul du loyer de base et le loyer de base approuvé par la S.L.R.B., il devrait faire rapport à ce sujet à cette dernière. Il n'est cependant pas requis d'effectuer le contrôle systématique des rapports entre le prix de revient et le loyer de base.

Si le commissaire-reviseur n'a pu obtenir des explications satisfaisantes sur des anomalies graves qu'il aurait constatées dans le mode de calcul des loyers de base, il en fera également état dans son rapport de commissaire-reviseur.

Majorations et réductions de loyers réels

Les S.I.S.P. doivent tenir, par locataire, des dossiers qui comportent tous les éléments qui permettent de déterminer les loyers réels. Le commissaire-reviseur n'a pas à s'immiscer dans les éléments internes de ces dossiers, ce contrôle étant du ressort des délégués sociaux de la S.L.R.B. (art. 27, al. 1 de l'ordonnance).

En revanche, il doit néanmoins s'assurer que les diminutions et les augmentations de loyer comptabilisées sont conformes aux éléments découlant des données préparées par le service social de la société et contrôlées par le délégué social.

En l'absence de documents appropriés ou si ses sondages révèlent des discordances notables entre les loyers réellement appliqués et les loyers de base majorés ou réduits comme il est dit ci-dessus, le commissaire-reviseur le mentionnera dans son rapport à la S.L.R.B. ainsi que dans le rapport sur les comptes annuels.

Pertes de revenus découlant de l'inoccupation des locaux

Le secteur du logement social étant caractérisé par une demande supérieure à l'offre, l'inoccupation ne peut résulter que de la rénovation lourde ou de la remise en état entre deux locataires.

Le commissaire-reviseur s'assurera que:

- le contrôle des locaux vacants est assuré.
- l'évolution du nombre des locaux inoccupés est connue et analysée.
- il existe une procédure permettant de détecter toute occupation non autorisée.

Loyers des garages, des magasins, etc

Les critères de majoration ou de réduction n'étant pas applicables aux garages, magasins, etc, le contrôle ne pose pas de problème particulier sauf en cas de globalisation avec le loyer du logement.

Le commissaire-reviseur s'inquiètera des classements appropriés des baux commerciaux.

Récupération des charges auprès des locataires

Le commissaire-reviseur doit s'assurer que les charges locatives sont refacturées à l'ensemble des locataires conformément aux règles établies. Son contrôle peut s'effectuer de la manière suivante:

- test sur l'affectation des consommations;
- test sur l'affectation des charges par logement, plus particulièrement en cas d'inoccupation temporaire.

(...)

3.4. Cycle des achats

3.4.1. Investissement – construction

A. Passation des marchés

La fonction du commissaire-reviseur ne porte pas sur le contrôle systématique et, a fortiori, n'a pas pour but la certification du respect de la législation sur les marchés publics. Le commissaire-reviseur doit cependant vérifier que la S.I.S.P. dispose d'un système de contrôle interne approprié en ce qui concerne les procédures de passation des marchés d'investissement, d'entretien et de rénovation, en prêtant attention aux aspects spécifiques suivants:

- La passation des marchés est-elle réalisée dans des conditions satisfaisantes et dans le respect de la réglementation:

- procédure: appel d'offres, adjudications, marché de gré à gré, etc.
 - étude des conditions financières et techniques: délais, pénalités, etc.
 - vérifications juridiques adéquates des cahiers de charge,
 - approbation par la direction de la société?
- La société s'est-elle assurée que les entreprises ont fourni les attestations d'assurance nécessaires?
 - Quelle est la procédure suivie pour ce qui concerne le lancement des travaux: rédaction et approbation des ordres de service, lancement des travaux supplémentaires? L'approbation des ordres de service précède-t-elle toujours l'exécution des travaux?

B. *Suivi et réception des travaux*

Pour assurer un bon contrôle interne de l'exécution et de la réception des travaux d'investissement ou de rénovation, le système administratif doit inclure des procédures relatives aux aspects suivants:

- vérification de l'état d'avancement des travaux: délai, calcul des retenues de garanties techniques et financières, contrôles techniques des travaux avec les architectes et la S.R.L.B.;
- contrôle des prestations et des facturations correspondantes et la concordance avec les données disponibles auprès de la S.L.R.B.;
- contrôle du respect des clauses des marchés par les entreprises (prix, délai, etc...);
- condition d'approbation et de notification des travaux supplémentaires;
- Respect du cahier général et/ou cahier spécial des charges à l'occasion de la réception provisoire et de la réception définitive.

C. *Calcul du coût de revient définitif*

Dans la mesure où le coût de revient de la construction et/ou de la rénovation des immeubles est un élément prépondérant pour le calcul du loyer de base, le commissaire-reviseur s'assurera de l'existence de procédures administratives et d'un contrôle interne approprié en cette matière. Les éléments suivants peuvent notamment être pris en considération:

- Exige-t-on des entreprises un décompte définitif approuvé par l'architecte?
- Le calcul des coûts de revient est-il effectué dans des délais raisonnables?

En principe, cette donnée est calculée par la S.L.R.B. et doit pouvoir être confirmée auprès de celle-ci.

3.4.2. *Charges d'exploitation*

En ce qui concerne le système de contrôle interne des charges d'exploitation, le commissaire-reviseur peut se référer aux principes généraux en prêtant une attention spécifique aux aspects suivants:

- Le budget de fonctionnement est-il établi en temps voulu et approuvé par le conseil d'administration?
- Les dépenses sont-elles contrôlées par référence au budget?
- Une procédure particulière d'approbation (éventuellement par le conseil d'administration) des dépenses exceptionnelles est-elle prévue?
- L'entretien courant des immeubles est-il effectué de façon régulière?
- Les polices d'assurances font-elles l'objet d'une révision périodique? Les dossiers d'assurances sont-ils à jour?

3.5. Rapport du commissaire-reviseur

Le rapport du commissaire-reviseur à la société immobilière de services publics peut être établi en respectant les normes générales de révision.

S'agissant d'un secteur dans lequel la nature de l'intervention du reviseur d'entreprises n'est pas toujours bien connue, il peut être utile de compléter le paragraphe du rapport dans lequel le reviseur décrit la façon dont il a effectué ses travaux en donnant quelques commentaires sur l'objectif de la révision.

III

IV. PRESTATIONS EFFECTUEES POUR COMPTE DE LA SOCIETE DU LOGEMENT DE LA REGION BRUXELLOISE

(...)

NOTE TECHNIQUE: CONTRÔLE SUR LES CONTRIBUTIONS AU «POINT VERT»⁽¹⁾

Approuvée par le Conseil de l'Institut lors de sa réunion du 6 octobre 1995

1. INTRODUCTION

- 1.1. Aux termes de l'article 5, paragraphe 5.4 du contrat d'adhésion à Fost Plus, l'adhérent à Fost Plus doit transmettre à Fost Plus, dans les soixante jours qui suivent la fin de chaque période de douze mois d'application du contrat, une déclaration définitive des quantités réelles d'emballages mises sur le marché d'emballages destinés au consommateur final en Belgique au cours de cette période de douze mois.

Cette déclaration définitive doit être certifiée conforme par le représentant légal de l'adhérent. Elle doit être certifiée par un reviseur d'entreprises au plus tard pour le 30 juin de l'année qui suit l'année de référence.

- 1.2. La mission de contrôle consiste à réconcilier les données de divers documents connexes.

Le principe de l'information Point Vert, telle que conçue par Fost Plus, se fonde en effet sur trois documents distincts à remplir par l'adhérent:

- une fiche descriptive individuelle des emballages;
- une déclaration provisoire des quantités mises sur le marché;
- une déclaration définitive des quantités mises sur le marché.

La saisie des fiches descriptives individuelles par Fost Plus et la déclaration définitive concernant les quantités mises sur le marché servent de base à l'établissement de la facture définitive et de l'annexe à cette facture.

- 1.3. L'objectif principal poursuivi par le contrôle de la déclaration annuelle définitive est la certitude que Fost Plus entend obtenir quant au caractère exact et complet des données sous-jacentes aux contributions de financement des adhérents.
- 1.4. L'adhérent est le mandataire du contrôle.

(1) La présente note technique sera applicable pour la première fois au contrôle des contributions de l'exercice débutant à partir du 1er janvier 1995.

2. OBJET DU CONTROLE

- 2.1. Conformément à l'article 5, paragraphe 5.2 du contrat d'adhésion à Fost Plus, les contributions de financement annuelles sont dues pour l'ensemble des emballages que l'adhérent à Fost Plus met sur le marché en Belgique.

Le critère retenu pour le calcul des contributions est le poids des matériaux des diverses catégories d'emballages (emballage en contact direct avec le produit, emballage de l'unité de vente, calage et suremballage) avec application d'un barème par matériau (verre, papier et carton, ...).

La déclaration définitive des quantités mises sur le marché doit être contrôlée; une attention particulière à la quantité d'unités d'emballages de vente au consommateur mise sur le marché, au poids et au matériau de l'emballage s'impose. A cet effet, le reviseur d'entreprises détermine, sur la base des documents qui lui sont soumis et dans le respect des principes mentionnés ci-dessous, si toutes les unités d'emballages mises sur le marché auxquelles s'applique la contribution à payer à Fost Plus, ont été reprises dans la déclaration annuelle définitive. Le contrôle du reviseur porte sur les caractères exact et complet de la déclaration:

- des unités d'emballages d'unités mises sur le marché, en fonction du poids et du matériau (point 3.2.);
- de la quantité d'unités d'emballages mises sur le marché (point 3.3.).

- 2.2. Lors de son contrôle, le reviseur d'entreprises prend connaissance des documents suivants:

- le contrat d'adhésion à Fost Plus, les modifications et les additions qui s'y rapportent, les annexes, les éventuelles conventions supplémentaires, les recommandations et les propositions de Fost Plus;
- les fiches descriptives individuelles des emballages;
- la déclaration définitive des quantités mises sur le marché au cours de l'année de référence;
- l'annexe à la facture définitive;
- les modifications apportées aux emballages, la suppression des produits existants (emballages) ou l'introduction de produits nouveaux (emballages) au cours de l'année de référence;
- toute autre correspondance avec Fost Plus.

3. LE CONTROLE PAR LE REVISEUR D'ENTREPRISES

3.1. L'annexe à la facture définitive

Dans l'exercice de ses contrôles, le reviseur d'entreprises commencera par le document intitulé «annexe à la facture définitive». Ce document est transmis par Fost Plus à l'adhérent en même temps que la facture définitive, au cours du troisième mois qui suit l'année de référence.

Les données reprises dans l'annexe à la facture définitive doivent être réconciliées, sur la base de sondage quant à l'exactitude et au caractère complet des données figurant respectivement dans la fiche descriptive individuelle (point 3.2., essen-

tiellement en ce qui concerne le poids de l'élément d'emballage) et dans la déclaration définitive (point 3.3., principalement des quantités d'emballages mises sur le marché).

C'est le numéro du produit qui constitue le lien entre les fiches descriptives individuelles et la déclaration définitive. Vu que le contrôle revisoral ne porte pas sur la valeur du point vert sur les fiches descriptives individuelles, il n'existe pas de lien, et par conséquent, pas de contrôle, de la valeur du point vert sur la déclaration définitive.

3.2. La déclaration exacte et complète de toutes les unités d'emballages mises sur le marché en fonction de leur poids et du matériau

Le contrôle de cette déclaration porte sur le caractère complet des divers éléments d'emballage et sur l'exactitude du poids par élément d'emballage, tel que repris sur les fiches descriptives individuelles des emballages.

3.2.1. Concrètement, la fiche descriptive individuelle des emballages doit mentionner dans l'ordre les éléments suivants:

- le numéro du produit;
- le numéro d'adhérent;
- la date d'enregistrement de la fiche;
- le libellé du produit;
- la contenance en produit par unité de consommation;
- le nombre d'unités de consommation par unité de vente au consommateur;
- le code famille-produit;
- le code catégories d'emballage;
- le code élément d'emballage;
- le code matériau;
- le code tarif;
- le poids de l'élément d'emballage (en grammes, jusqu'à la deuxième décimale);
- le nombre d'éléments d'emballage du même type;

ainsi qu'éventuellement deux données à remplir facultativement par l'adhérent, à savoir:

- la valeur du point vert (en centimes);
- la valeur totale du point vert (en centimes).

Ces éléments dont la mention est facultative ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'un contrôle ou d'une certification par le reviseur d'entreprises.

3.2.2. Pour ses travaux de contrôle, le reviseur d'entreprises peut se baser sur les informations mentionnées sur les fiches descriptives individuelles des emballages. Au cours du contrôle, il est attentif au caractère complet, en vérifiant s'il existe une fiche descriptive individuelle pour chacun des produits mis sur le marché et si toutes les fiches mentionnent effectivement tous les éléments constitutifs d'emballage.

3.2.3. Nous avons déjà signalé au point 2.1. que c'est le poids des éléments d'emballage qui sert de critère pour le calcul des contributions par Fost Plus. C'est pour cette

raison que le reviseur d'entreprises contrôle les caractères exacts du poids et du matériau mentionnés.

- 3.2.4. D'une manière générale, le reviseur évalue le caractère plausible des données mentionnées. Les techniques de contrôle qu'il peut mettre en œuvre concernent notamment l'obtention d'informations de la part des adhérents et le contrôle des documents pertinents (tels les bons de livraison, les factures, la correspondance).

3.3. La certification exacte et complète de la quantité d'unités d'emballages mise sur le marché

Dans ce cas, le contrôle porte sur le caractère complet de la déclaration définitive des quantités mises sur le marché, ainsi que sur l'exactitude des chiffres mentionnés dans ce document.

- 3.3.1. Concrètement, la déclaration définitive des quantités mises sur le marché doit mentionner dans l'ordre les éléments suivants:

- le numéro de page;
- le numéro d'adhérent;
- l'année de référence;
- le numéro du produit;
- la quantité effective d'emballages d'unités de vente au consommateur mise sur le marché;
- le nom et la signature du responsable;
- la certification du reviseur d'entreprises.

L'adhérent peut éventuellement indiquer trois mentions facultatives supplémentaires:

- la valeur du point vert par emballage d'unité de vente au consommateur (c'est la «valeur totale du point vert» telle que calculée sur la fiche descriptive individuelle des emballages);
- la valeur totale du point vert;
- le total général du point vert.

Ces trois éléments dont la mention est facultative ne fait en aucun cas l'objet ni d'un contrôle, ni d'une certification par le reviseur d'entreprises.

- 3.3.2. Il procède à la vérification des procédures, dans le cadre plus large du système d'organisation administrative et de contrôle interne en portant une attention toute particulière aux aspects opérationnels de celui-ci, et il exécute des tests de conformité des statistiques et des données similaires soumises au reviseur d'entreprises. Le reviseur examine s'il a été tenu compte de l'ensemble des fiches descriptives individuelles des emballages dans la déclaration définitive, sur la base du nombre réel d'emballages d'unités de vente au consommateur mis sur le marché.
- 3.3.3. La quantité effective d'unités d'emballages mise sur le marché doit être contrôlée au moyen des statistiques de vente en Belgique. Si ces statistiques de vente ne sont pas disponibles, le reviseur peut utiliser comme méthode alternative un contrôle corrélatif de manière à déterminer, au moyen des inventaires de départ et

de clôture et des achats, le nombre d'unités vendues. Même lorsque des statistiques de vente sont disponibles, ce contrôle alternatif peut apporter une confirmation de la quantité d'unités d'emballages mentionnée.

Les produits qui sont repris dans la déclaration définitive des quantités d'emballages mises sur le marché, doivent être mis en concordance avec une liste de produits, les statistiques de vente ou d'autres documents. S'il avère que tous les emballages n'ont pas été repris dans la déclaration définitive, l'adhérent doit préciser dans sa déclaration à Fost Plus s'il s'agit de produits exclusivement destinés à l'exportation, de produits déjà repris dans une déclaration faite par un fournisseur de l'adhérent ou s'il s'agit de produits ne donnant pas lieu à une obligation de reprise (emballages avec caution ou emballages donnés en consignment).

3.4. Le contrôle par un commissaire-reviseur ou par un reviseur d'entreprises

3.4.1. Entreprise ayant un commissaire-reviseur

Si l'adhérent à Fost Plus a nommé un commissaire-reviseur, le contrôle des contributions point vert est confié à ce dernier, conformément au principe de «l'unicité du contrôle».

Il s'agit en l'occurrence d'une mission particulière, pour laquelle les administrateurs, comme le prévoit l'article 64ter, al. 2 lois soc., doivent indiquer dans le rapport de gestion à la fois l'objet de la mission spéciale confiée au reviseur d'entreprises et la rémunération qui en découle.

3.4.2. Entreprise n'ayant pas de commissaire-reviseur

Dans ce cas, il faut distinguer les entreprises ayant désigné un reviseur d'entreprises pour certifier les informations économiques et financières fournies au conseil d'entreprise des autres entreprises.

Si l'entreprise a désigné un reviseur, il y aura lieu d'appliquer également le principe de «l'unicité du contrôle» et de confier la mission de contrôle des contributions point vert au reviseur d'entreprises.

Si l'entreprise n'a ni commissaire-reviseur, ni reviseur d'entreprises pour la certification des informations au conseil d'entreprise, la mission de contrôle peut être confiée à n'importe quel reviseur d'entreprises.

Les travaux de contrôle, adaptés à la nature et à la mission, peuvent prendre la forme d'une «vérification limitée»; dans ce cas, l'accent doit être mis sur le système d'organisation administrative et de contrôle interne, et plus particulièrement sur les aspects opérationnels de celui-ci.

3.5. L'identification par le commissaire-reviseur/reviseur d'entreprises

Le commissaire-reviseur/reviseur d'entreprises signe pour identification le document qui lui est soumis: «la déclaration définitive d'unités d'emballages mises sur le marché».

Il se réfère également toujours à un rapport spécial daté et signé.

3.6. Le rapport du commissaire-reviseur/reviseur d'entreprises

Dans tous les cas, le commissaire-reviseur/reviseur d'entreprises rédige un rapport spécial faisant état du contrôle des fiches descriptives individuelles des emballages et de la déclaration définitive des quantités d'emballages mises sur le marché, mentionnée dans l'annexe à la facture définitive (identifiée par le numéro d'adhérent et la période).

Dans son rapport, le commissaire-reviseur/reviseur d'entreprises doit se référer à l'application de la présente note technique de même qu'à l'application de la méthode par sondage comme indiqué e.a. dans le point 3.1. de la présente note technique.

Le contrôle et la certification portent des fiches descriptives individuelles portant sur:

- le caractère complet des numéros de produit;
- l'exactitude du code tarif et du poids de l'élément d'emballage.

Le contrôle et la certification de la déclaration définitive portent sur:

- le caractère complet des numéros de produit;
- le caractère complet du nombre d'emballages d'unités de vente au consommateur mis sur le marché.

Le numéro du produit permet d'assurer la liaison entre les fiches descriptives individuelles et la déclaration définitive.

Les données à contrôler et à certifier figurant dans l'annexe à la facture définitive sont les suivantes:

- le numéro du produit;
- le code tarif de poids de l'élément d'emballage («poids par matériau, par unité et en grammes»);
- la quantité d'unités d'emballages mise sur le marché («nombre d'unités»).

Le reviseur mentionne explicitement que son contrôle et sa certification des fiches descriptives individuelles ne pas les données dont la mention est facultative:

- la valeur du point vert;
- la valeur totale du point vert.

Le reviseur mentionne explicitement que son contrôle et sa certification de la déclaration définitive ne concernent pas les données dont la mention est facultative:

- la valeur du point vert par emballage d'unité de vente au consommateur;
- la valeur totale du point vert;
- le total général du point vert.

Il doit mentionner explicitement que ni le contrôle, ni la certification ne portent sur les deux dernières colonnes de l'annexe à la facture définitive (à savoir «point vert par unité» et «point vert par produit»).

