50 JAAR REVISORAAT

50 ANS DE REVISORAT

Verantwoordelijke uitgever / Editeur responsable:

David Szafran
Arenbergstraat 13, 1000 Brussel
Rue d'Arenberg 13, 1000 Bruxelles
Tel. 02/512 51 36

D/0147/2003/99
ISBN 0 599958 137 7

© 2003 die Keure
Oude Gentweg 108, 8000 Brugge
Tel. 050/47 12 72
Fax 050/33 51 54
E-mail: juridische.uitgaven@diekeure.be
Internet: www.diekeure.be

© 2003 la Charte
Rue Guimard 19, 1040 Bruxelles
Tél. 02/512 29 49
Fax 02/512 26 93
E-mail: editions.juridiques@lacharte.be
Internet: www.lacharte.be

50 JAAR REVISORAAT

50 ANS DE REVISORAT

die keure la charte

Instituut der Bedrijfsrevisoren
Koninklijk Instituut

Institut des Reviseurs d'Entreprises
Institut Royal

Redactieraad / Comité de rédaction:

Claudio Balestra
Bruno De Klerck
Michel De Wolf
Herman Van Impe

Hebben deelgenomen aan de redactie / ont participé à la rédaction:

Claudio Balestra,
Philippe Beriot,
Boudewijn Callens,
Freddy Caluwaerts,
Jean-François Cats,
Bruno Colmant,
Christophe D'hondt,
Filip De Bock,
Michaël De Ridder,
Michel De Wolf,
Catherine Dendauw,
Jean du Jardin,
Jim Fulton,
Koen Geens,
Séverine Hermanns,
Filip Jenne,
André Kilesse,
Henri Oliver,
Hubert Ooghe,
Charles Picque,
René Ricol,
Wendy Saman,
Jean-Paul Servais,
Ludo Swolfs,
David Szafran,
Bernard Tilleman,
Veerle Van de Walle
Herman Van Impe,
Elisabeth Van laere,
Eric Van Meensel,
Karel Van Oostveldt,
Charles Van Wymeersch,
Frans Vanistendael,
Raynald Vermoesen,
Eddy Wymeersch

Woord vooraf van de Voorzitter

Reeds 50 jaar geleden beantwoordde de oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aan de behoefte aan zekerheid en vertrouwen die noodzakelijk zijn voor een goede werking van de financiële markten en de economie.

Over de jaren zijn de rol en de taak van ons Instituut en ons beroep nog belangrijker geworden. Het verheugd mij dan ook ten zeerste dat het Zijne Majesteit ALBERT II behaagd heeft, ter gelegenheid van ons 50-jarig bestaan, de koninklijke erkenning te verlenen. Wij zijn fier op de eer die de Koning ons hiermee bewijst en die de essentiële functie en de waardigheid van ons beroep bevestigt.

Dit boek is opgedragen aan de bedrijfsrevisoren, het personeel en de directie van het Instituut, die zich gedurende een halve eeuw hebben ingezet voor de ontwikkeling van het beroep. Een dertigtal personen hebben deelgenomen aan de realisatie van dit werk en ik wens hen hiervoor nogmaals uitdrukkelijk te bedanken.

Zoals de lezer zal merken is dit enerzijds een herdenkingswerk doch anderzijds wordt ook getracht een blik te geven op de actuele situatie en vooruit te kijken in de toekomst. Het historische gedeelte behandelt de oorsprong en de ontwikkelingen van het Instituut. Daarna wordt het woord gegeven aan instellingen en specialisten die nauw betrokken zijn bij het revisoraat. Het standpunt van de bedrijfsrevisoren en de stagairs komt voornamelijk aan bod via de teksten van de twee rondetafelgesprekken die werden ingericht om de uitdagingen, successen en moeilijkheden van het beroep te belichten. Een interessante statische studie, uitgevoerd door de Universiteiten van Gent en Namen geeft een indringende kijk op de werking van het beroep. Het werk wordt afgesloten met een klein fotoalbum.

Dit boek is niet het enige wat de vijftig jaar van het Instituut herdenkt. In oktober 2003 wordt eveneens een academische zitting en een forumbijeenkomst georganiseerd rond het thema: "De bedrijfsrevisor en de bescherming van de aandeelhouders".

Ik wens u veel leesplezier!

Ludo Swolfs
Voorzitter IBR

Le mot d'introduction du Président

Il y a cinquante ans déjà, la création de l'Institut répondait à un besoin de sécurité et de confiance nécessaire au bon fonctionnement des marchés et de l'économie.

Au cours des années le rôle et les tâches de notre Institut et de notre profession ont acquis de l'importance. Je me réjouis grandement qu'il ait plu à Sa Majesté ALBERT II, à l'occasion de notre cinquantième anniversaire, de nous accorder la reconnaissance royale. Nous sommes fiers de l'honneur que le Roi nous témoigne, ce qui confirme la fonction essentielle et la dignité de notre profession.

Cet ouvrage est dédié aux réviseurs d'entreprises ainsi qu'au personnel et à la direction de l'Institut qui en un demi-siècle se sont investis pour le développement de la profession. Une trentaine d'intervenants ont prêté leur concours à la réalisation de cet ouvrage et je souhaite à nouveau expressément les remercier.

Comme le remarquera le lecteur ce livre est à la fois un ouvrage commémoratif et également un regard jeté sur l'actualité et vers le futur. La partie historique est consacrée aux origines et aux développements de l'Institut. Ensuite la parole est laissée aux institutions et professionnels qui sont directement concernés par le révisorat. Le point de vue des réviseurs d'entreprises et des stagiaires est principalement traité dans les deux tables rondes qui ont abordé les défis, les succès et les difficultés de la profession. Une intéressante étude statistique a été réalisée par les universités de Gand et Namur, elle propose un regard critique sur le fonctionnement de la profession. En fin d'ouvrage vous trouverez un petit album photo.

Cet ouvrage n'est pas le seul à commémorer les cinquante ans de l'Institut. En octobre 2003 une séance académique ainsi qu'un Forum sur le thème: « Le réviseur d'entreprises et la protection de l'actionnaire » sont organisés.

Je vous souhaite une bonne lecture!

Ludo Swolfs
Président IRE

WOORD VOORAF

De bedrijfsrevisoren spelen nu al een halve eeuw een hoofdrol in het economische en ook in het maatschappelijke leven in België. Deze groep van professionals heeft via normen en aanbevelingen, die steeds meer en meer internationaal geharmoniseerd en voortdurend aangepast werden aan de technische en wetgevende evolutie, een deskundigheid weten te ontwikkelen waar men nog moeilijk omheen kan.

De revisoren waken immers over gezonde boekhoudkundige en financiële praktijken en zorgen voor de doorzichtigheid en betrouwbaarheid van de financiële informatie.

Hun interventies vormen een essentiële bijdrage voor de economische entiteiten, welke ook de instelling mag zijn: klein of niet, privé of publiek, commercieel of niet.

Een regelmatige boekhouding en de toepassing van goede boekhoudkundige praktijken is geen onbelangrijk detail want de praktijk leert dat tal van ondernemingen, die niet over een geschikte boekhouding beschikken, zich over het algemeen op een faillissementgevoelig terrein bewegen.

Bovendien, zal de informatie in de jaarrekeningen een grote groep van potentiële of erkende investeerders aanbelangen alsmede andere groepen belanghebbenden, die momenteel doorgaans bekend staan onder de naam "*stakeholders*": de klanten willen het financiële vermogen van hun leveranciers kennen terwijl de leveranciers op basis van de jaarrekeningen bijvoorbeeld zullen beslissen welke betaaltermijnen zij hun klant toestaan, de werknemers, geldschieters, enz.
Ook de banken, zoals iedereen weet, zullen er met belangstelling naar uitkijken om te weten hoe het zit met de terugbetalingscapaciteit van de ondernemingen, met wie ze overeenkomsten hebben, terwijl de belangstelling van de werknemers dan weer uitgaat naar hun werkzekerheid en de veiligstelling van hun sociale rechten alsmede de financiële informatie verstrekt aan de ondernemingsraad. De aandeelhouders zullen dan waarschijnlijk weer meer belangstelling hebben voor de waarde van hun aandelen en de eventuele dividenden.

We zien dus dat er vele, soms uiteenlopende, belangen in het spel zijn. Om al die redenen moet de revisor een onafhankelijke en onpartijdige deskundige zijn, die het vertrouwen van alle partijen geniet en moet hij garant staan voor de kwaliteit van de financiële informatie. Hiertoe is het beroepsgeheim noodzakelijk en essentieel voor de activiteit van de bedrijfsrevisor die van nature, ten aanzien van de wet een "onmisbare vertrouwenspersoon" is.

Toch is de rol van de revisor niet beperkt tot de functie van commissaris of tot andere wettelijke opdrachten als bedoeld in het Wetboek van vennootschappen of in andere wetgevingen (inbrengen in natura, opties op aandelen, enz.).

Als deskundige, kan de revisor de opdracht krijgen om tal van andere taken te vervullen zoals advies en begeleiding in het zoeken naar oplossingen voor de specifieke problemen waarmee een onderneming kan worden geconfronteerd op het gebied van administratieve en boekhoudkundige organisatie, op het gebied van waardering enz.
Ook het fiscaal recht is erbij betrokken, het kan van belang zijn voor de onderneming om het advies van de bedrijfsrevisor ter zake te vragen.

Bovendien kan de bedrijfsrevisor als onafhankelijke deskundige eveneens helpen om conflicten tussen aandeelhouders en het risico van een faillissement en discontinuïteit te voorkomen. Hij kan bijdragen aan de verbetering van de relaties binnen de ondernemingsraad of nog aan een beheer waarbij de reglementering en de principes van deugdelijk bestuur (*corporate governance*) in acht worden genomen.

Parallel met de traditionele functie van wettelijk controleur van de rekeningen, kan de revisor ook een actieve rol spelen in de gezondmaking van ongeoorloofde financiële praktijken in die sectoren waar hij optreedt als commissaris: het witwassen van geld, misbruik van bedrijfsactiva, enz. zullen een directe invloed hebben op het controleproces.

Door hun ervaring in de financiële wereld en hun kennis op dat gebied kunnen zij de ondernemingen begeleiden in belangrijke etappes van hun evolutie: is het aangewezen om partner in een andere onderneming te worden? Hoe moet een bankdossier worden samengesteld? Hoe moet de onderneming zich aanpassen aan een nieuwe wetgeving of aan nieuwe internationale boekhoudkundige richtlijnen?

De economische en sociale belangen die verbonden zijn aan het beroep van bedrijfsrevisor zijn dus aanzienlijk. De wet heeft de bedrijfsrevisoren overigens taken toevertrouwd die alleen zij kunnen uitvoeren.

Het is dus normaal dat de wetgever reeds vijftig jaar geleden een instituut heeft opgericht dat garant staat voor deugdelijke praktijken, voor integriteit, professionalisme en een hoge opleidingsgraad van de bedrijfsrevisoren.

Met de wet van 22 juli 1953, ontstaat het Instituut der Bedrijfsrevisoren in een context van economische wederopbouw en dus van een tanend vertrouwen in financiële

markten, met de zware taak te waken over de opleiding en organisatie van een bestendig korps van deskundigen, met alle vereisten inzake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft die taak met succes kunnen uitvoeren dankzij een permanente evolutie en aanpassing aan de realiteit van het beroep in België maar ook op Europees en internationaal niveau.

De wet "*corporate governance*" van 2 augustus 2002 en de uitvoeringsbesluiten ervan alsmede de Europese aanbeveling van 15 november 2000 inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle of de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant zijn opgenomen in de structuren van het IBR om maar de meest recente voorbeelden te noemen. Ze zijn overduidelijke bewijzen van die aanpassing.
De invoering van de internationale boekhoudnormen IAS/IFRS, voor geconsolideerde jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen in Europa, maar ook voor de ondernemingen die dat wensen, is een andere revolutie op boekhoudkundig vlak waarbij de bedrijfsrevisoren een doorslaggevende rol zullen spelen. Reeds vele jaren zijn die normen opgenomen in hun programma van permanente vorming en het IBR draagt eveneens bij tot de informatie en opleiding van ondernemingsraden ter zake.

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren zal dus, zoals het altijd gedaan heeft, moeten blijven waken over de permanente vorming van haar leden want het zijn de revisoren die uiteindelijk zullen moeten instaan voor een correcte toepassing van dit nieuwe boekhoudkundige kader.

Het Instituut zal waakzaam moeten blijven en aandacht besteden aan de deugdelijke toepassing van de boekhoudprincipes en -regels om de belanghebbenden een zo objectief mogelijke informatie te kunnen geven, met steeds in het achterhoofd dat de opdracht van de revisor er vóór alles in bestaat het algemeen belang en niet de privé-belangen te beschermen.

In die context, moet de Belgische reglementering aansluiten op de strategie waarbij de regels op Europees niveau worden geharmoniseerd.

Charles Picque
Minister van Economie en Wetenschappelijk Onderzoek (1999-07/2003)

AVANT-PROPOS

Cela fait maintenant un demi-siècle que les réviseurs d'entreprises sont des acteurs majeurs de la vie économique mais aussi sociale en Belgique. Ce corps de professionnels a su développer une expertise incontournable faisant usage de normes et recommandations de plus en plus harmonisées internationalement et continuellement adaptées aux évolutions techniques et législatives.

En effet, les réviseurs sont les gardiens de pratiques comptables et financières saines ainsi que de la transparence et de la fiabilité de l'information financière.

Leurs interventions diverses sont un apport essentiel pour les entités économiques, et ce quelle que soit l'institution: de petite taille ou non, privée ou publique, à but commercial ou non.

La tenue d'une comptabilité régulière et l'application de bonnes pratiques comptables n'est pas un détail à négliger puisque la pratique prouve que de nombreuses entreprises ne disposant pas d'une comptabilité appropriée s'avancent généralement sur un terrain propice à la faillite.

En outre, les informations contenues dans les comptes annuels intéresseront un large public d'investisseurs potentiels ou avérés ainsi que d'autres groupes intéressés actuellement couramment désignés sous l'appellation de *«stakeholders»*: les clients désirent connaître la capacité financière de leurs fournisseurs tandis que les fournisseurs, sur base des comptes annuels, décideront, par exemple, des délais de paiement qu'ils accorderont à leur client, les travailleurs, les bailleurs de fonds, etc.
Les banques, nous le savons, y porteront aussi un regard intéressé pour connaître la capacité de remboursement des entreprises avec lesquelles elles contractent tandis que du point de vue des travailleurs l'intérêt est focalisé sur la sécurité de leur emploi et la préservation de leurs droits sociaux ainsi que l'information financière fournie au conseil d'entreprise. Les actionnaires seront, quant à eux, probablement, plus intéressés par la valeur de leurs actions et les éventuels dividendes.

Nous voyons donc que les intérêts sont multiples et parfois divergents. Pour toutes ces raisons le réviseur doit être un expert indépendant et impartial, bénéficiant de la confiance de toutes les parties et être le garant de la qualité de l'information financière. Pour ce faire, le secret professionnel est un élément nécessaire et essentiel à l'activité du réviseur d'entreprises qui est par nature un «confident nécessaire» au regard de la loi.

Cependant, le rôle du réviseur n'est pas limité à la fonction de commissaire ou aux autres missions légales visées par le Code des sociétés ou d'autres législations (apports en nature, options sur actions, etc.).

En tant qu'expert, le réviseur peut être appelé à remplir de nombreuses autres missions telles que le conseil et l'accompagnement dans la recherche de solutions pour les problèmes spécifiques que peut avoir à affronter une entreprise dans le domaine de l'organisation administrative et comptable, de l'évaluation, etc.
Le droit fiscal est également concerné, il peut être important pour l'entreprise de demander l'avis du réviseur d'entreprises dans cette matière.

Par ailleurs, le réviseur d'entreprises, en tant qu'expert indépendant, peut également contribuer à la prévention de conflits entre actionnaires et du risque de faillite et de discontinuité, à l'amélioration des relations au sein du conseil d'entreprise ou encore à des pratiques de gestion respectueuses de la réglementation et des principes de bonne gouvernance (*corporate governance*).

Parallèlement à la fonction traditionnelle de contrôleur légal des comptes, le réviseur peut également jouer un rôle actif dans l'assainissement des pratiques financières illicites dans les secteurs où il intervient en tant que commissaire: le blanchiment d'argent, les abus de biens sociaux, etc. auront une influence directe sur le processus de révision.

Leur expérience et leur connaissance du monde financier leur permettent d'assister les entreprises dans des étapes importantes de leur évolution: faut-il devenir partenaire d'une autre société? Comment constituer un dossier bancaire? Comment adapter l'entreprise à l'entrée en vigueur d'une nouvelle législation ou à l'adoption de nouveaux référentiels comptables internationaux?

Les enjeux économiques et sociaux liés à la profession de réviseur d'entreprises sont donc considérables. De plus, la loi a confié aux réviseurs d'entreprises des missions qu'ils sont les seuls à pouvoir exercer.

Il est donc normal que le législateur ait mis en place, il y a cinquante ans déjà, une institution garante des bonnes pratiques, de l'intégrité, du professionnalisme et du haut degré de formation des réviseurs d'entreprises.

Avec la loi du 22 juillet 1953, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est né dans un contexte de reconstruction économique et donc de perte de confiance des marchés financiers, avec la lourde tâche de veiller à la formation et d'assurer

l'organisation permanente d'un corps de spécialistes avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle.

Cette tâche, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a su la remplir avec succès grâce à une évolution et une adaptation permanente aux réalités de la profession en Belgique mais aussi au niveau européen et international.

La loi «*corporate governance*» du 2 août 2002 et ses arrêtés d'application ainsi que la recommandation européenne du 15 novembre 2000 relative au contrôle de qualité ou la recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes sont intégrés dans les structures de l'IRE, pour ne citer que les exemples les plus récents, sont les signes les plus flagrants de cette adaptation. La mise en place des normes comptables internationales, IAS/IFRS, pour les comptes consolidés des sociétés cotées en Europe, mais aussi pour les sociétés qui le désirent, représente une autre révolution comptable où les réviseurs d'entreprises joueront un rôle prépondérant. Depuis plusieurs années déjà ces normes sont intégrées à leur programme de formation permanente et l'IRE contribue également à l'information et la formation des conseils d'entreprise en ces matières.

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises devra donc continuer, comme il l'a toujours fait, à insister sur la formation permanente de ses membres car ce sont les réviseurs qui, en dernier recours, seront les garants d'une application correcte de ce nouveau référentiel comptable.

L'Institut devra rester vigilant et être attentif à la bonne application des principes et règles comptables permettant de fournir aux intéressés une information la plus objective possible en gardant toujours à l'esprit que la mission du réviseur vise avant tout à protéger l'intérêt général et non des intérêts particuliers.

Dans ce contexte, la réglementation belge doit s'intégrer dans la stratégie d'harmonisation des règles au niveau européen.

Charles Picque
Ministre de l'Economie et de la Recherche scientifique (1999-07/2003)

Mevrouw **Fientje Moerman**

Minister van Economie, Energie, Buitenlandse Handel en Wetenschapsbeleid van de Federale Regering, sinds juli 2003, werd verzocht om een boodschap te richten aan het beroep ter gelegenheid van het vijftigjarige bestaan van het Instituut en verklaarde:
«Voor een voogdijminister is het een uitdaging om een Instituut zoals het uwe onder haar bevoegdheid te kunnen rekenen. Mijns inziens bestaan hiervoor twee belangrijke verklaringen: ten eerste, de fundamentele rol die uw beroep speelt, brengt met zich mee dat men erover spreekt op alle niveaus van de nationale en internationale overheid en ten tweede, heeft uw Instituut een opmerkelijke ervaring uitgebouwd (50 jaar) op verregaande gespecialiseerde technische gebieden die hun invloed hebben op het algemeen belang en de economische stabiliteit.
Ik wens als Minister een bijdrage te leveren tot de ontwikkeling van de Belgische economie. Wij zullen in dit kader ongetwijfeld de gelegenheid hebben om onze gemeenschappelijke bekommernissen te bespreken. Ik heb uw bereidheid om mee te werken aan de verdediging van het algemeen belang reeds kunnen vaststellen en verheug mij hierover ten zeerste.
Ik wens uw Instituut een mooie toekomst toe!»

Madame **Fientje Moerman**

Ministre fédéral de l'Economie, de l'Energie, du Commerce extérieur et de la Politique scientifique, depuis juillet 2003, a été invitée à s'adresser à la profession à l'occasion du cinquantième anniversaire et a déclaré:
« C'est une opportunité intéressante pour un Ministre de tutelle d'avoir dans ses attributions un Institut tel que le vôtre. A mes yeux il y a deux raisons majeures à cela: d'abord le rôle essentiel que joue votre profession fait qu'on en parle à tous les niveaux du pouvoir national et international, ensuite votre Institut a acquis une expérience notable (50 ans) dans des domaines techniques pointus touchant à l'intérêt général et à la stabilité économique.
Je souhaite que mon mandat de Ministre contribue au développement de l'économie belge. Nous serons dès lors certainement appelés à nous entretenir de nos préoccupations communes. J'ai déjà pu constater votre volonté de collaborer à la défense de l'intérêt général et m'en réjouis.
Je souhaite bonne continuation à votre Institut!»

INHOUDSTAFEL / TABLE DES MATIERES

WOORD VOORAF VAN DE VOORZITTER V
LE MOT D'INTRODUCTION DU PRESIDENT VI

WOORD VOORAF VII
AVANT-PROPOS XI

INHOUDSTAFEL XVII
TABLES DE MATIERES XVII

DEEL I:
HISTORISCH OVERZICHT 1

PARTIE I:
ELEMENTS D'HISTOIRE 1

1. Instituut der Bedrijfsrevisoren: mijlpalen in de geschiedenis 3
Institut des Reviseurs d'Entreprises: jalons historiques 13

2. Beschouwingen bij het logo en de naam van het Instituut
door Claudio Balestra 23
I. Symbolische analyse van het logo 25
A. Het IBR-logo is in feite een drievoudig symbool dat we per onderdeel zullen ontleden 26
1. De symbolen 26
2. Een woordje uitleg over de kleuren 28
B. Conclusie 29
II. Analyse van de oorsprong van de naam 30
A. Analyse van de spelling van de Franstalige benaming: *reviseur* of *réviseur*? 30
1. Periode na 6 februari 2001 30
2. Periode tussen de inwerkingtreding van de wet van 22 juli 1953 en 6 februari 2001 30
B. Overzicht van de ontwikkelingen die hebben geleid tot de keuze van de benaming "Instituut der Bedrijfsrevisoren" 30
1. Orde of Instituut? 31
2. Chronologische ontwikkelingen 33
C. Conclusie 36

Réflexions sur le logo et la dénomination de l'Institut
par Claudio Balestra 37
I. Analyse symbolique du logo 39
A. Le logo IRE est en fait un symbole triple que nous analyserons par parties 40
1. Les symboles 40
2. Un mot sur les couleurs 42
B. Conclusion 43
II. Analyse des origines de la dénomination 44
A. Du point de vue orthographique: *reviseur* ou *réviseur*? 44
1. Après le 6 février 2001 44
2. Entre l'entrée en vigueur de la loi du 22 juillet 1953 et le 6 février 2001 44
B. Aperçu des évolutions ayant conduit au choix de la dénomination «Institut des Reviseurs d'Entreprises» 44
1. Ordre ou Institut? 45
2. Développements chronologiques 47
C. Conclusion 50

3. Evolutie van het ledenbestand van het IBR
door Eric Van Meensel en Christophe D'Hondt 51
I. Gegevens met betrekking tot de natuurlijke personen 53
II. Gegevens met betrekking tot de vennootschappen 55

Evolution du tableau des membres de l'IRE
par Eric Van Meensel et Christophe D'Hondt 57
I. Données relatives aux personnes physiques 59
II. Données relatives aux sociétés 61

DEEL II:
RONDETAFELS 63

PARTIE II:
TABLES RONDES 63

1. Eerste rondetafel: "Vijftig jaar bedrijfsrevisoraat: lessen uit het verleden en toekomstperspectieven" - Première table ronde: «Cinquante ans de révisorat d'entreprises: les enseignements du passé et perspectives d'avenir» 65

Voorstelling van de deelnemers / Présentation des participants 67

I. *Eerste vraag* - Wat was, volgens u, het belangrijkste succes van het beroep gedurende de laatste 50 jaar en waarom? / *Première question* - Quel a été, à votre avis, le principal succès de la profession durant les 50 dernières années et pourquoi? 70

II. *Vraag 2* - Wat was, volgens u, de belangrijkste tegenslag van het beroep gedurende de laatste 50 jaar en waarom? / *Question 2* - Quel a été, à votre avis, le principal échec de la profession durant les 50 dernières années et pourquoi? 79

III. *Vraag 3* - Wat is, volgens u, de belangrijkste uitdaging van het beroep voor de toekomst en waarom? / *Question 3* - Quel est, à votre avis, le principal défi de la profession pour l'avenir et pourquoi? 88

2. Tweede rondetafel: "Onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek van de bedrijfsrevisor" - Seconde table ronde: «Indépendance, déontologie et éthique professionnelle du réviseur d'entreprises» 101

Voorstelling van de deelnemers / Présentation des participants 103

I. *Eerste vraag* - Bent u van mening dat de problemen rond onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek behandeld kunnen worden op nationaal vlak of dienen zij veeleer te worden behandeld op Europees of wereldvlak? / *Première question* - Pensez-vous que les questions d'indépendance, déontologie et éthique professionnelle peuvent être traitées à un niveau national ou doivent-elles être traitées au niveau européen ou mondial? 105

II. *Tweede vraag* - Wat is, volgens u, met betrekking tot onafhankelijkheid en deontologie, het beste model: zelfregulering (controleorganen intern aan het beroep), externe controle (controleorganen extern aan het beroep) of andere? / *Deuxième question* - Quel est, à votre avis, en matière d'indépendance et de déontologie, le meilleur modèle: l'autorégulation (organes de contrôle internes à la profession), le contrôle externe (organes de contrôle externes à la profession) ou une tierce voie? 114

III. *Derde vraag* - Welke maatregelen kan men nemen op het vlak van onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek teneinde het vertrouwen van de economische en sociale actoren ten opzichte van de wettelijke rekeningcontroleurs te verhogen? / *Troisième question* - Comment peut-on agir en termes d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle pour renforcer la confiance des acteurs économiques et sociaux vis-à-vis des contrôleurs légaux des comptes? 123

IV. *Vierde vraag* - Welk effect hebben de problemen met betrekking tot onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek in het kader van uw beroepspraktijk? / *Quatrième question* - Dans votre pratique professionnelle, quel impact ont aujourd'hui les questions d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle? 133

DEEL III:
EUROPESE EN INTERNATIONALE PERSPECTIEVEN VAN HET BEROEP VAN DE WETTELIJKE REKENINGCONTROLEUR 139

PARTIE III:
PERSPECTIVES EUROPEENNES ET INTERNATIONALES DE LA PROFESSION DE CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES 139

1. Perspectives européennes et internationales de la profession de contrôleur légal des comptes
par/door René Ricol 141
I. Introduction 143
II. Les conséquences immédiates pour la profession 145
III. Une nouvelle définition des relations de la profession avec les régulateurs 147
IV. Une nouvelle définition des relations de la profession avec le public 148
V. Au delà, une réforme du monde financier 151

2. Référentiels comptables: aperçu et perspectives
par/door Bruno Colmant 153
I. Impulsion européenne 156
II. Différences d'approches conceptuelles 160
III. Contexte historique et sociologique 161
IV. Facteurs discriminants 164
V. Recherche académique 168
VI. Valeur comptable et valeur boursière: un rapprochement? 171
VII. Conclusion 172

DEEL IV:
DE REVISOR EN DE ANDERE VRIJE BEROEPEN 175

PARTIE IV:
LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET LES AUTRES PROFESSIONS LIBERALES 175

1. De bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingconsulent: het mysterie van de drie-eenheid in vraag gesteld
door/par Frans Vanistendael 177
I. Inleiding: de probleemstelling 179
II. De argumenten voor de drie-eenheid 180
A. De samenloop van de wetenschappelijke paradigma's en professionele technieken 180
B. De professionele structuur van de beroepsuitoefening 180
C. De voorkeur van de consument 181
D. De hogere rentabiliteit 181
E. Het doorbreken van het corporatisme 181
F. Het prestige van het beroep van bedrijfsrevisor 181
G. Conclusie: een onverbrekelijke eenheid van drie beroepen 182
III. De argumenten tegen de drie-eenheid 183
A. De samenloop van wetenschappelijke paradigma's en professionele technieken leidt niet noodzakelijk tot eenzelfde beroepsorganisatie 183
B. Het bestaan van multipraktijk-firma's is geen reden om het onderscheid tussen de beroepen op te geven 184
C. De voorkeur van de consument en de hogere rentabiliteit: geen maatschappelijk aanvaardbare argumenten 185
D. Het doorbreken van het corporatisme mag niet leiden tot een nieuw en meer omvattend corporatisme 186
E. Het prestige van het vrije beroep 188
IV. Conclusie: de visie van Abraham op de drie-eenheid 189

2. Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris?
door/par Koen Geens en Filip Jenné 191
I. Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor 194
A. Bedrijfsrevisor als controleur van de jaarrekening (art. 142 W. Venn.) 195
1. De aanbeveling van het IBR van 5 juni 1998 inzake fraude en onwettige handelingen 200
2. Aanbeveling van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 22 september 1997 met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden 203
3. Arrest van het Hof van Beroep van Luik van 25 januari 1996 203
B. Bijzondere wettelijke opdrachten van de bedrijfsevisor 205
C. De bedrijfsrevisor als adviseur en gerechtelijk expert 207

II. Het met de notaris gedeelde beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor 211
A. Het verbod wegend op de notaris om authentieke akten mee te delen 211
B. Het gewone beroepsgeheim van de notaris en zijn discretieplicht 213
C. Het gedeelde beroepsgeheim 214

3. Le rôle du Conseil supérieur des Professions économiques dans l'évolution des professions économiques en Belgique
par/door Jean-Paul Servais et Catherine Dendauw 217
Préambule 219
I. Les origines du Conseil supérieur 220
II. Les missions du Conseil supérieur 226
III. Le Conseil supérieur est-il un organe de tutelle? 240
IV. Evolution des compétences du Conseil supérieur 244
A. Les avis et recommandations du Conseil supérieur 244
B. Autres compétences du Conseil supérieur: concertation permanente et surveillance 248
V. Avis et recommandations du Conseil supérieur ... quelle différence? 251
VI. Force contraignante des avis et des recommandations du Conseil supérieur? 253
VII. Transmission d'informations par les Instituts au Conseil supérieur 257
VIII. Publicité des avis et des recommandations du Conseil supérieur 259
IX. Composition du Conseil supérieur 261
X. Statut du Conseil supérieur par rapport au SPF Economie 263
Conclusions 266

DEEL V:
DE BETROUWBAARHEID VAN DE FINANCIELE INFORMATIE 269

PARTIE V:
LA FIABILITE DE L'INFORMATION FINANCIERE 269

Het type controleverslag: resultaten van een empirisch onderzoek in België
door S. Hermanns, H. Ooghe, E. Van Laere en C. Van Wymeersch 271
I. Inleiding 273
II. Vijf types controleverslagen 274
1. Goedkeurende verklaring zonder voorbehoud 274
2. Goedkeurende verklaring zonder voorbehoud en met toelichtende paragraaf 275

3. Verklaring met voorbehoud 275
4. Onthoudende verklaring 276
5. Afkeurende verklaring 276
III. Literatuuroverzicht 278
IV. Te verklaren (afhankelijke) variabele en steekproeftrekking 282
V. Verklarende (onafhankelijke) variabelen 284
VI. Onderzoekshypothesen en resultaten 288
VII. Besluit 294
VIII. Bibliografie 295

La nature du rapport de révision: résultats d'une étude empirique en Belgique
par S. Hermanns, H. Ooghe, E. Van Laere et C. Van Wymeersch 299
I. Introduction 301
II. Cinq types d'attestations 302
1. L'attestation sans réserve 302
2. L'attestation sans réserve, avec paragraphe explicatif 303
3. L'attestation avec réserve 303
4. L'abstention 304
5. L'opinion négative 304
III. Aperçu de la littérature 306
IV. Variable dépendante et composition des échantillons 310
V. Variables indépendantes (explicatives) 312
VI. Hypothèses de recherche et résultats 315
VII. Conclusion 320
VIII. Bibliographie 321

DEEL VI: FOTOALBUM 325

PARTIE VI: ALBUM PHOTO 325

IBR -IRE

DEEL
PARTIE

I

Historisch overzicht

Eléments d'histoire

1

Instituut der Bedrijfsrevisoren: mijlpalen in de geschiedenis

Institut des Reviseurs d'Entreprises: jalons historiques p. 13

1935 - In de loop van de grote economische crisis van het interbellum, organiseert het Parlement de controle van de banken en van de uitgifte van titels en effecten. Deze hervorming roept de functie van "bankrevisor" in het leven.

1947 - De Nationale Conferentie voor Werkgelegenheid, samengeroepen om de hoeksteen te leggen voor de nationale wederopbouw, stelt een aantal structuurhervormingen voor de ondernemingen voor. Voor het geval waar een ondernemingsraad zal worden opgericht, wordt gedacht aan de invoering van genormaliseerde economische en financiële informatie, die wordt gecontroleerd door een onafhankelijke beroepsbeoefenaar.

In dezelfde periode belasten de Minister van Economische Zaken en deze van Nationale Wederopbouw een studiecommissie, voorgezeten door Henri Depage, met de opdracht om een statuut voor het beroep van "bedrijfsrevisor" te bestuderen. Rekening houdend met de resultaten van de studie, dient Minister Duvieusart op 3 maart 1947 een wetsvoorstel houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren in.

1951 - Oprichting van de *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC), waarvan het Instituut, met de steun van het Nationaal College van Accountants van België (N.C.A.B.), in 1967 lid wordt.

1953 - Na veelvuldige verwikkelingen worden tijdens de parlementaire werkzaamheden het ontwerp van de Regering en de diverse wetsvoorstellen, ingediend door vertegenwoordigers van de verschillende politieke families die in het Parlement aanwezig waren, samengesmolten en wordt uiteindelijk de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren door de wetgevende macht goedgekeurd.

Tijdens de installatieperiode van het Instituut worden het bestuur en de verantwoordelijkheid voor de eerste toelatingen van leden toevertrouwd aan een Voorlopige Raad, die wordt voorgezeten door een magistraat, de heer Léon Bribosia, met de deelname van Baron E. de Barsy, Voorzitter van de Bankcommissie, van twee professoren van het hoger onderwijs en van vier accountants.

Hetzelfde jaar dient het Parlement eveneens de wet van 1 december 1953 goed te keuren, waardoor de vennootschappen die een openbaar beroep op het spaarwezen doen of hebben gedaan, verplicht worden een bedrijfsrevisor als lid van het college van commissarissen aan te duiden.

1957 - Er zijn vier jaar nodig voor de goedkeuring van de twee voornaamste uitvoeringsbesluiten van de wet: het stagereglement (24 juli 1957) en het tuchtreglement (16 maart 1957). Dat jaar impliceert tevens het einde van de werkzaamheden van de Voorlopige Raad. De heer Armand Heilporn wordt voorzitter van het Instituut.

1958 - Ondertekening van het Verdrag van Rome. ln de schoot van de UEC wordt de *Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE* opgericht, teneinde op onafhankelijke wijze de beroepsaangelegenheden die behoren tot de bevoegdheid van de gemeenschapsautoriteiten, te behandelen. Gedurende tien jaar wordt de groep geleid door L. Saxe, die ook voorzitter van het IBR zal worden. Van 1969 tot 1987 zetelt de studiegroep in de lokalen van het IBR.

1960 - De vergadering benoemt René Van Iper tot voorzitter van het Instituut. Bij het Parlement wordt een wetsvoorstel ingediend, waarbij een nieuwe en uiterst belangrijke opdracht aan de leden van het Instituut wordt toevertrouwd, met name de controle van inbrengen die niet in geld bestaan. Het voorstel leidt tot de wet van 30 juni 1961 en is toepasselijk op alle naamloze vennootschappen. In 1967 wordt de opdracht uitgebreid tot de BVBA's en in 1989 tot de coöperatieve vennootschappen.

1963 - Léon Saxe neemt het voorzitterschap van het Instituut waar. Een eerste uitgave van het Vademecum wordt aan de leden ter beschikking gesteld, een initiatief dat trouwens nu nog wordt gevolgd. Eveneens in 1963 brengt de Regering een Studiecommissie bijeen voor de herziening van de wetgeving op de boekhouding van handelaars. De werkzaamheden van deze Commissie zullen in aanzienlijke mate de uitwerking van de Boekhoudwet van 1975 beïnvloeden.

1966 - Het Instituut beleeft moeilijke tijden. Het wordt verweten onvoldoende aandacht te besteden aan de opleiding van de stagiairs en aan de bevordering van financieel hoogstaande informatie.

De crisis is een feit, wanneer de Minister van Economische Zaken een hervorming lanceert om het Instituut om te vormen in een beroepsvereniging en om aan de Bankcommissie de voogdij over het commissariaat toe te kennen. Dit voorstel wordt vlug verworpen, maar één jaar later introduceert de controle op de portefeuillemaatschappijen een direct toezicht van de Bankcommissie op de financiële staten van holdings.

1967 - De algemene vergadering werkt een strategie uit, die ertoe strekt het aantal leden en de omvang van de kantoren te vergroten. Onmiddellijk wordt de eerste vereniging tussen revisoren opgericht, met name tussen de heren Berger, Block, Kirschen, Schellekens & Co.

1970 - In de loop van zijn tweede mandaat overlijdt L. Saxe en wordt opgevolgd door J.J. Schellekens. De Raad vervolgt het herstelbeleid van het Instituut in de ogen van de politiek verantwoordelijken. Ter gelegenheid van de buitengewone algemene vergadering van 14 november 1970 wordt een expansievoorstel voorgelegd.

Het oogmerk van dit voorstel is drievoudig: uitbreiding van het aantal leden, aanpassing van de inhoud van de controlefunctie, en ontwikkeling van de beroepsleer in een wetenschappelijke omgeving.

1972 - Het expansievoorstel komt te laat om de publicatie van een kritisch standpunt over het beroep vanwege de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven te vermijden. Dit standpunt van de sociale partners zal de ontwikkeling van het beroep ingrijpend beïnvloeden. De aard van de voorstellen en de mogelijke oplossingen brengen meningsverschillen teweeg binnen het Instituut, dat afstand neemt van bepaalde verenigingen die lid zijn van het N.C.A.B. Op korte termijn leidt het standpunt van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven evenwel niet tot enig wetsvoorstel.

1975 - De algemene vergadering, die een positief antwoord wenst te formuleren op het standpunt van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, benoemt Jules Rochette tot voorzitter van het Instituut. Deze vernieuwing gaat gepaard met de publicatie van de boekhoudreglementering, met als basis de organieke wet van 17 juli 1975. Het Instituut is nauw betrokken geweest bij de uitwerking van deze reglementering, omwille van de deelname van een raadslid aan de werkzaamheden van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

De Raad wijzigt de structuur van het wetenschappelijk centrum, en richt het Belgisch Centrum voor Normalisatie van de Accountancy en het Revisoraat op met de daadwerkelijke medewerking van professoren van het hoger onderwijs en van vertegenwoordigers uit het economisch en administratief milieu. De werkzaamheden zullen betrekking hebben op juridische aspecten, opleiding, controlenormen en boekhouddoctrine. Ondertussen worden de eerste normen gepubliceerd inzake de voorstelling van de te certificeren jaarrekening, de algemene controlenormen, de controlenormen van de geconsolideerde jaarrekening en de controle op de inbrengen die niet in geld bestaan.

De bankcontrole maakt het voorwerp uit van een belangrijke wijziging; er wordt een wettelijke controle van verzekeringsondernemingen ingericht.

1977 - Oswald Van Der Meulen is voorzitter van het Instituut en maakt van de internationale relaties van het Instituut één van zijn prioriteiten.

Het IBR is medeoprichter van de *International Federation of Accountants*.

1978 - Ter gelegenheid van de academische manifestatie, georganiseerd naar aanleiding van de 25ste verjaardag van het Instituut, zorgt de Kabinetschef van de Minister van Economische Zaken voor een officiële erkenning van de inspanningen, die werden geleverd teneinde tegemoet te komen aan de opmerkingen van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven. Er worden bepaalde denkrichtingen ter sprake gebracht met het oog op een hervorming van de beroepsstructuren, die echter het bestaan van het Instituut en van de zelfreglementering niet in het gedrang zouden brengen.

De Raad van Ministers van de EG neemt de vierde richtlijn van het vennootschapsrecht inzake de jaarrekening aan.

1980 - André Hoste wordt door de algemene vergadering tot voorzitter benoemd. De stagiairs-bedrijfsrevisoren, wiens aantal in de loop van de laatste jaren opmerkelijk is gestegen, beslissen om een vereniging op te richten. De relaties met het Ministerie van Economische Zaken laten toe om de werkzaamheden m.b.t. de herziening van de organieke IBR-wet te beginnen, en dit in samenspraak met het N.C.A.B. en de sociale partners. Een diepgaande hervorming van de stage- en toezichtsprocedures wordt bestudeerd.

1983 - Het voorzitterschap van het Instituut wordt waargenomen door Vincent Peeters. Op 21 februari 1983 wordt bij het bureau van de Kamer van Volksvertegenwoordigers een regeringsontwerp tot hervorming van het revisoraat neergelegd; dit voorstel wordt door het ganse beroep gesteund.

De algemene controlenormen van 1976 worden, met het oog op de harmonisering met de IFAC-principes, grondig hervormd. De Raad van Ministers van de EG keurt de zevende richtlijn inzake de geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen goed.

1984 - In toepassing van de tweede EG-richtlijn keurt het Parlement een belangrijke wijziging van de Vennootschappenwet goed, waardoor de rol van de revisor bij kapitaalsverhogingen wordt versterkt. De Raad van het Instituut neemt de norm op de confraternele controle aan die op gevoelige wijze de toezichtsprocedures op de activiteiten van de leden wijzigt.

De Raad van Ministers van de EG keurt de achtste richtlijn inzake de vereisten van de personen belast met de wettelijke controle van de jaarrekening goed.

1985 - Uitvaardiging van de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat. Oprichting van het Instituut der Accountants en van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, waarvan F. Vanistendael, professor aan de K.U.Leuven, de eerste voorzitter is. Door de overgangsperiode ten behoeve van de accountants wordt het aantal leden aanzienlijk verhoogd via de inschrijving van ongeveer 250 personen. De nieuwe wet voorziet in de inschrijving op de ledenlijst van vennootschappen, die de rechtsvorm van een VOF, een BVBA of een coöperatieve vennootschap hebben aangenomen. Verschillende kantoren maken onmiddellijk gebruik van deze mogelijkheid.

1986 - Alfred Penna fungeert als voorzitter van het Instituut. De controle van de jaarrekening breidt zich uit tot de niet-commerciële sector en vooreerst tot de ziekenhuizen. Later zullen dezelfde verplichtingen toepasselijk zijn op rusthuizen, tehuizen voor gehandicapten, ziekenfondsen, politieke partijen, organismen voor ontwikkelingssamenwerking, enz. De koninklijke besluiten m.b.t. de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat worden gepubliceerd, meer in het bijzonder het nieuwe huishoudelijk reglement en het nieuwe stagereglement.

Oprichting van de *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), door de fusie van de *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* en de *Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE*. Het IBR treedt op als medeoprichter.

1989 - De verantwoordelijkheid voor het voorzitterschap wordt toevertrouwd aan Karel Van Oostveldt. Verscheidene belangrijke hervormingen worden aangevat, met name de heroriëntatie van de opleidingsdiensten en de ontwikkeling van de procedures voor confraternele controle. Het Belgisch Centrum voor Normalisatie van de Accountancy en het Revisoraat verdwijnt ten behoeve van een studie- en opleidingsdienst, die geïntegreerd is in de structuur van het Instituut.

1990 - Het koninklijk besluit van 6 maart 1990 reglementeert het opstellen en de publicatie van de geconsolideerde jaarrekening. Belangrijke wijzigingen worden aangebracht aan de reglementering van de financiële markten; de uitoefening van het beroep wordt er aanzienlijk door beïnvloed.

1991 - Het Parlement keurt een wijziging van het vennootschapsrecht goed, waardoor de opdrachten van respectievelijk de bedrijfsrevisoren en de accountants worden geherdefinieerd. Deze hervorming brengt een ernstige reflectie over de professionele structuren teweeg; dit leidt tot de organisatie van het beroep van erkend boekhouder en tot de uitbreiding van de bevoegdheid van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat tot het accountantsberoep.

Het eerste Forum van het revisoraat te Gent legt de basis voor de nieuwe strategie van het Instituut. De Raad keurt enerzijds de normen inzake de certificering van de aan de ondernemingsraad te verstrekken economische en financiële informatie, en anderzijds de normen inzake de certificering van de geconsolideerde jaarrekening goed.

1992 - De algemene vergadering duidt Raymond Eeckhout aan als voorzitter van het Instituut.

1993 - De Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat krijgt opnieuw ruimere bevoegdheden door de wet van 29 juni 1993.

Het Instituut viert zijn veertigste verjaardag en richt het tweede Forum van het revisoraat in op 18 november 1993 te Luik om zich te bezinnen over de problematiek van de interprofessionele relaties.

1994 - Het koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren wordt op 10 januari 1994 goedgekeurd. Confrater Georges Timmerman wordt benoemd tot vice-voorzitter van de Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), wat de internationale erkenning van het Instituut onderstreept. De Studiedienst van het Instituut wordt uitgebreid en de publicatieactiviteiten van het Instituut worden nieuw leven ingeblazen.

1995 - Paul Behets wordt verkozen tot voorzitter van het Instituut. Het derde Forum wordt in november 1995 ingericht te Antwerpen rond de thematiek van de *expectation gap*.

1996 - Door de Europese Commissie wordt het Groenboek over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste persoon in de EU gepubliceerd. De bedoeling is te zorgen voor hoge en vergelijkbare standaarden in de audit en de grondslag te leggen voor de aanpak van de EU met het oog op de vaststelling van internationale standaarden.

1997 - Het vierde Forum wordt georganiseerd te Genval op 27 november 1997 rond het thema “De audit morgen”. Het Instituut wordt vertegenwoordigd in het comité ethiek en in het comité opleiding van de IFAC. Samen met het Instituut der Accountants wordt een gemeenschappelijke website opgezet. De in 1996 aangevatte grondige herwerking van de normen met betrekking tot het controleverslag wordt afgerond. Het IBR, het IDAC en het BIB stellen samen de beroepsbeoefenaars en de ondernemingen middelen ter hand om zich voor te bereiden op de overgang naar de euro.

1998 - Jean-François Cats wordt tot voorzitter verkozen. De raden van het IBR en van het IDAC sluiten een akkoord over een overstapregeling tussen beide

instituten. De vijftigste verjaardag van de wet van 20 september 1948 op de ondernemingsraden wordt herdacht met de inrichting van een studiedag.

1999 - De Regering vraagt de medewerking van het beroep bij de dioxinecrisis. De bevoegdheden van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy worden uitgebreid tot de erkende boekhouders, alsook tot de fiscale beroepen en krijgt als nieuwe benaming "Hoge Raad voor de Economische Beroepen". De Regeringscommissie *Corporate Governance* wordt opgericht.

2000 - De directeur-generaal van het Instituut, Henri Olivier, wordt door de Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) verzocht om de functie van secretaris-generaal op te nemen en verlaat het Instituut op 1 januari 2000.

David Szafran vervoegt het Instituut als secretaris-generaal. De Europese Commissie keurt op 15 november 2000 haar aanbeveling goed inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie. Op het vijfde Forum, georganiseerd te Brussel op 5 en 6 december 2000, komt de internationalisering van het beroep aan de orde.

2001 - Ludo Swolfs neemt het voorzitterschap van het Instituut op.

2002 - Op 16 mei 2002 keurt de Europese Commissie de aanbeveling goed "Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen".

De verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen wordt goedgekeurd op 19 juli 2002. De wet "*corporate governance*" van 2 augustus 2002, bevat een aantal bijkomende bepalingen betreffende de onafhankelijkheid van de commissaris en stelt de oprichting van een Comité voor advies en controle in het vooruitzicht. De past voorzitter van het Instituut, Jean-François Cats, wordt verkozen tot lid van de Raad van de *International Federation of Accountants* (IFAC).

2003 - Het zesde Forum zal de problematiek van de bescherming van de aandeelhouders behandelen en het vijftigjarige bestaan feestelijk herdenken.
De koninklijke uitvoeringsbesluiten van de wet van 2 augustus 2002, waarin de onafhankelijkheidsprincipes worden uiteengezet, werden goedgekeurd op 4 april 2003. Een nieuwe regel inzake de toe te passen verhouding tussen de audit- en non-auditdiensten op het vlak van het honorarium werd hierbij ingevoerd.

Met een brief van 22 juli 2003 laat Zijne Majesteit de Koning het Instituut toe de titel "Koninklijk" te dragen.

1

Institut des Reviseurs d'Entreprises: jalons historiques

Instituut der Bedrijfsrevisoren: mijlpalen in de geschiedenis p. 3

1935 - A l'issue de la grande crise économique de l'entre-deux-guerres, le Parlement organise le contrôle des banques et des émissions de titres et valeurs. Cette réforme fait apparaître la fonction de «reviseur de banques».

1947 - La Conférence nationale de l'emploi convoquée pour jeter les bases de la reconstruction nationale propose des réformes de structure pour les entreprises et recommande notamment l'introduction d'une information économique et financière normalisée et contrôlée par un professionnel indépendant là où le conseil d'entreprise serait créé.

A la même époque, le Ministre des Affaires économiques et celui du rééquipement national chargeaient une commission d'études présidée par Henri Depage d'étudier un statut pour la profession de «reviseur d'entreprises». S'inspirant des résultats de l'étude, le Ministre Duvieusart déposa le 3 mars 1947 un projet de loi portant création d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

1951 - Création de l'Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC) dont l'Institut deviendra membre en 1967 avec l'appui du Collège National des Experts Comptables de Belgique (C.N.E.C.B.).

1953 - Après de multiples péripéties, les travaux parlementaires synthétisent le projet du Gouvernement et plusieurs propositions de loi déposées respectivement par les représentants des différentes familles politiques présentes au Parlement et le pouvoir législatif adopte la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.

La direction de l'Institut au cours de sa période d'installation et la responsabilité des premiers agréments furent confiées à un conseil provisoire présidé par un magistrat, M. Léon Bribosia, avec la participation du Baron E. de Barsy, Président de la Commission bancaire, de deux professeurs de l'enseignement supérieur et de quatre experts comptables.

La même année, le Parlement devait aussi adopter la loi du 1er décembre1953 qui imposait aux sociétés qui faisaient ou avaient fait appel public à l'épargne de désigner un reviseur d'entreprises comme membre du collège des commissaires.

1957 - Quatre années furent nécessaires pour l'approbation des deux principaux arrêtés d'exécution de la loi: le règlement de stage (24 juillet 1957) et le règlement de discipline (16 mars 1957). Cette année marque la fin des travaux du Conseil provisoire. M. Armand Heilporn est appelé à la présidence de l'Institut.

1958 - Signature du Traité de Rome; le Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE est constitué au sein de l'UEC puis de façon autonome pour traiter les matières professionnelles relevant de la compétence des autorités communautaires. Pendant dix ans il sera animé par L. Saxe qui deviendra aussi président de l'IRE. De 1969 à 1987, le Groupe d'Etudes siégera dans les locaux de l'IRE.

1960 - L'assemblée appelle René Van Iper à la présidence de l'Institut.
Le Parlement est saisi d'un projet de loi confiant aux membres de l'Institut une nouvelle et très importante mission, celle du contrôle des apports ne consistant pas en numéraire. Le projet débouchera sur la loi du 30 juin 1961 applicable à toutes les sociétés anonymes. La mission sera étendue en 1967 aux SPRL et en 1989 aux sociétés coopératives.

1963 - Léon Saxe accède à la présidence de l'Institut. Une première édition du Vademecum est diffusée auprès des membres, initiative qui sera poursuivie jusqu'à nos jours. C'est également en 1963 que le Gouvernement prend l'initiative de réunir une Commission d'études pour la révision de la législation sur la comptabilité des commerçants. Les travaux de cette Commission influenceront de façon importante l'élaboration de la loi Comptable de 1975.

1966 - L'Institut vit des heures difficiles. Il lui est reproché de ne pas consacrer une énergie suffisante à la formation de stagiaires et à la promotion d'une information financière de haut niveau.

La crise est ouverte lorsque le Ministre des Affaires économiques propose une réforme transformant l'Institut en association professionnelle et confiant à la Commission bancaire la tutelle sur le commissariat aux comptes. Ce projet est rapidement abandonné mais un an plus tard le contrôle sur les sociétés à portefeuille introduit une surveillance directe de la Commission bancaire sur les états financiers des holdings.

1967 - L'assemblée générale adopte un plan stratégique destiné à accroître le nombre de membres et la taille des cabinets. La première association entre reviseurs est immédiatement créée entre MM. Berger, Block, Kirschen, Schellekens & Co.

1970 - Au cours de son second mandat, L. Saxe décède et est remplacé par J.J. Schellekens. Le Conseil poursuit des objectifs de redressement de l'Institut aux yeux des responsables politiques. Il présente un projet d'expansion lors de l'assemblée générale extraordinaire du 14 novembre 1970.

Ce projet poursuit trois objectifs: élargissement du nombre de membres, adaptation du contenu de la fonction de révision, développement de la doctrine professionnelle dans un centre académique.

1972 - Le projet d'expansion arrive trop tard pour éviter la publication d'un avis critique sur la profession par le Conseil central de l'Economie. Cet avis des partenaires sociaux aura une influence considérable sur l'évolution de la profession. La nature des propositions et les solutions possibles provoquent des divergences d'opinion au sein de l'Institut qui prend ses distances avec certaines associations membres du C.N.E.C.B. Dans l'immédiat l'avis du Conseil central de l'Economie ne débouche cependant sur aucun projet législatif.

1975 - L'assemblée générale appelle Jules Rochette à la fonction présidentielle confirmant le souhait de développer une réponse positive à l'avis du Conseil central de l'Economie. Ce renouveau ira de pair avec l'apparition d'une réglementation comptable dont la loi organique porte la date du 17 juillet 1975. L'Institut est étroitement associé à l'élaboration de cette réglementation par la participation d'un membre du Conseil, aux travaux de la Commission des Normes comptables.

Le Conseil modifie la structure du Centre académique et crée le Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat avec la collaboration effective de professeurs de l'enseignement supérieur et de représentants des milieux économiques et administratifs. Les travaux seront menés dans le domaine juridique, la formation, les normes de révision et la doctrine comptable. Entre-temps, les premières normes sont publiées concernant la présentation des comptes annuels certifiables, les normes générales de révision, les normes de contrôle des comptes consolidés et le contrôle des apports ne consistant pas en numéraire.

Le contrôle des banques fait l'objet d'une importante modification et la loi organise le contrôle généralisé des entreprises d'assurances.

1977 - La présidence de l'Institut est assumée par Oswald Van Der Meulen qui fait des relations internationales de l'Institut une de ses priorités.

L'IRE est membre fondateur de l'*International Federation of Accountants*.

1978 - Lors de la manifestation académique organisée à l'occasion du vingt-cinquième anniversaire de l'Institut, le Chef de Cabinet du Ministre des Affaires économiques apporte une reconnaissance officielle aux efforts réalisés pour répondre aux observations du Conseil central de l'Economie. Il évoque certaines pistes de réflexion pour l'élaboration d'une réforme des structures professionnelles qui ne remettrait pas en cause l'existence de l'Institut et de l'auto-réglementation.

Le Conseil des Ministres de la CEE adopte la quatrième directive de droit des sociétés, relative aux comptes annuels.

1980 - L'assemblée générale appelle André Hoste aux fonctions de président. Les stagiaires reviseurs d'entreprises, dont le nombre a augmenté de façon significative au cours des dernières années, décident de créer une association. Les contacts établis avec le Ministère des Affaires économiques permettent d'entamer des travaux de révision de la loi organique de l'IRE en concertation avec le C.N.E.C.B. et les partenaires sociaux. Une réforme en profondeur des procédures de stage et de surveillance est mise à l'étude.

1983 - La présidence de l'Institut est assurée par Vincent Peeters. Le Gouvernement dépose le 21 février 1983 sur le bureau de la Chambre des Représentants un projet de réforme du revisorat soutenu par la profession toute entière.

Les normes générales de révision de 1976 subissent une réforme en vue de les harmoniser avec les principes définis par l'IFAC. Le Conseil des Ministres de la CEE adopte la septième directive relative aux comptes consolidés des entreprises.

1984 - Le Parlement adopte une importante modification des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en application de la deuxième directive CEE renforçant le rôle des reviseurs dans les opérations d'augmentation de capital. Le Conseil de l'IRE adopte la norme sur le contrôle confraternel qui modifie de façon importante les procédures de surveillance de l'activité des membres.

Le Conseil des Ministres de la CEE adopte la huitième directive, relative aux qualifications des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels.

1985 - Promulgation de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises. Création de l'Institut des Experts-Comptables et du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises dont le premier président est F. Vanistendael, professeur à la K.U.Leuven. La période transitoire en faveur des experts-comptables permet d'augmenter sensiblement le nombre de membres par l'inscription de quelque 250 personnes. La nouvelle loi permet d'inscrire au tableau des sociétés ayant adopté la forme d'une SNC, d'une SPRL ou d'une société coopérative: plusieurs cabinets font immédiatement usage de cette faculté.

1986 - L'assemblée générale appelle Alfred Penna aux fonctions de président de l'IRE. Le contrôle des comptes annuels s'étend dans le secteur non marchand et d'abord dans les hôpitaux. Plus tard les mêmes obligations concerneront les maisons de repos, les maisons pour handicapés, les mutualités, les partis politiques, les organismes de coopération au développement, etc. Les arrêtés royaux d'exécution de la réforme du revisorat d'entreprises sont publiés et en particulier un nouveau règlement d'ordre intérieur et un nouveau règlement de stage.

Création de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), dont l'IRE est membre fondateur, par la fusion de l'Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers et du Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE.

1989 - La responsabilité de la présidence est confiée à Karel Van Oostveldt. Plusieurs réformes importantes sont amorcées et notamment la réorganisation des services de formation et le développement des procédures de contrôle confraternel. Le Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat est appelé à s'effacer en faveur d'un service d'études et de formation intégré dans la structure de l'Institut.

1990 - L'arrêté royal du 6 mars 1990 réglemente l'élaboration et la publication des comptes consolidés. D'importantes modifications sont apportées à la réglementation des marchés financiers influençant de façon importante l'exercice de la profession.

1991 - Le Parlement adopte une modification du droit des sociétés tendant à redéfinir les missions respectives des reviseurs d'entreprises et des experts-comptables. Cette réforme génère une réflexion en profondeur sur les structures professionnelles, conduisant à l'organisation de la profession de comptable agréé et à l'extension de la compétence du Conseil supérieur du Revisorat à l'expertise comptable.

Le premier Forum du revisorat à Gand jette les bases d'un nouveau plan stratégique pour l'Institut. Le Conseil adopte les normes relatives à la certification des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise et les normes relatives à la certification des comptes consolidés.

1992 - L'assemblée générale appelle Raymond Eeckhout aux fonctions de président de l'Institut.

1993 - Les compétences du Conseil supérieur du Revisorat sont à nouveau renforcées par la loi du 29 juin 1993.

L'Institut célèbre son quarantième anniversaire et organise le 18 novembre 1993 à Liège le deuxième Forum du revisorat relatif à la problématique des relations interprofessionnelles.

1994 - L'arrêté royal relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises est adopté le 10 janvier 1994. Le confrère Georges Timmerman est nommé vice-président de la Fédération des Experts-Comptables Européens (FEE), ce qui souligne la reconnaissance internationale de l'Institut. Le service Etudes de l'Institut est étendu et les activités de publication de l'Institut sont revitalisées.

1995 - Paul Behets est élu président de l'Institut. Le troisième Forum est organisé en novembre 1995 à Anvers autour du thème de l'*expectation gap*.

1996 - La Commission européenne publie le Livre vert sur le rôle, la position et la responsabilité de la personne chargée du contrôle légal dans l'UE. Il s'agit d'aboutir à des normes d'audit élevées et comparables et de fournir la base pour l'approche de l'UE en vue de l'établissement de normes internationales.

1997 - Le quatrième Forum est organisé à Genval, le 27 novembre 1997 autour du thème «L'audit demain». L'Institut est représenté dans le comité éthique, ainsi que dans le comité formation de l'IFAC. Un site internet commun est créé avec l'Institut des Experts-comptables. La révision approfondie, entamée en 1996, des normes relatives au rapport de révision, est achevée. L'IRE, l'IEC et l'IPC mettent ensemble à la disposition des professionnels et des entreprises des moyens pour se préparer au passage à l'euro.

1998 - Jean-François Cats est élu Président. Les conseils de l'IRE et de l'IEC concluent un accord de passerelle entre les deux instituts. Le cinquantenaire de

la loi du 20 septembre 1948 sur les conseils d'entreprise est commémoré par l'organisation d'une journée d'études.

1999 - Le Gouvernement sollicite la collaboration de la profession lors de la crise de dioxine. Les compétences du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable sont étendues aux comptables agréés, ainsi qu'aux professions fiscales et il est rebaptisé Conseil supérieur des Professions economiques. La Commission du gouvernement *Corporate Governance* est constituée.

2000 - Le Directeur général de l'Institut, Henri Olivier, est sollicité par la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) pour remplir la fonction de secrétaire général et quitte l'Institut le 1er janvier 2000.

David Szafran rejoint l'Institut en tant que secrétaire général. La Commission européenne adopte le 15 novembre 2000 sa recommandation relative au contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne. Le cinquième Forum, organisé à Bruxelles les 5 et 6 décembre 2000, traite de l'internationalisation de la profession.

2001 - Ludo Swolfs devient président de l'Institut.

2002 - Le 16 mai 2002, la Commission européenne adopte la recommandation «Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux».

Le 19 juillet 2002, le Parlement européen et le Conseil adoptent le règlement sur l'application des normes comptables internationales. La loi *corporate governance* du 2 août 2002 contient entre autres quelques dispositions complémentaires concernant l'indépendance du commissaire et prévoit la constitution d'un Comité d'avis et de contrôle. Le past-président de l'Institut, Jean-François Cats, est élu membre du Conseil de l'*International Federation of Accountants* (IFAC).

2003 - Le sixième Forum aura comme thème la protection de l'actionnaire et commémorera le cinquantenaire de l'Institut.
Les arrêtés royaux d'exécution de la loi du 2 août 2002 sont adoptés le 4 avril 2003, les principes de l'indépendance sont précisés. Une nouvelle règle relative à la proportion devant être respectée entre les services d'audit et de non audit en termes d'émoluments est introduite.

Par une lettre datée du 22 juillet 2003, Sa Majesté le Roi autorise l'Institut à porter le titre «Royal».

2

Beschouwingen bij het logo en de naam van het Instituut

Réflexions sur le logo
et la dénomination de l'Institut p. 37

CLAUDIO BALESTRA

Verantwoordelijke Studies en Vorming
Responsable Etudes et Formation

Deze bijdrage heeft tot doel de identiteit van het Instituut te analyseren door middel van zijn karakteristieken: het logo en de naam.

Het gaat eigenlijk niet om een historische analyse maar eerder om een uiteenzetting over de symbolische betekenis van de tekens vervat in het embleem en die hun oorsprong vinden in de Griekse mythologie. Dit kan ver terug in de tijd lijken maar we dienen echter rekening te houden met de weerklank van de oudheid meegedragen door de kunst en het classicisme, evenals de etymologie. Indien we aanvaarden dat onze maatschappij eveneens cultureel (of multicultureel) is, zijn de mythen van het verleden nog uitgesproken aanwezig; door middel van een beschrijving van deze mythen kunnen we doorgaans de betekenis van de dingen (kunstwerken bijvoorbeeld[1]) en de woorden ophelderen[2]. In termen van symboliek bestaan er nauwelijks grenzen aangezien de mythen geconditioneerd zijn door de beschaving waarin ze ontstaan, evenals door de context waarin ze worden geplaatst.

Wat de naam betreft, spitst de analyse zich meer toe op het ontstaan en de oorspronkelijke rechtvaardiging van de gekozen termen.

I Symbolische analyse van het logo

IBR–IRE

In de loop van haar geschiedenis heeft het IBR twee logo's[3] gekend die in feite identiek zijn qua symbolen. Het tweede (actuele) logo is een vereenvoudiging (modernere versie) van het eerste. De kleuren, goud op blauwe achtergrond, werden nooit gewijzigd.

---

[1] De geïnteresseerde lezer zal met goed gevolg het werk *Mythologie générale*, Larousse, 1935, rijkelijk geïllustreerd met bekende werken, raadplegen.

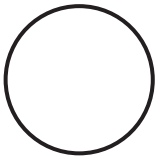
[2] De etymologie is doordrongen van de geschiedenis uit de Oudheid en van de mythologie. Nemen we een voorbeeld: wat is er banaler dan de woorden *sincère* (oprecht) en *hypocrite* (hypocriet). Het eerste woord is van Latijnse oorsprong maar het tweede van Griekse oorsprong. De twee woorden verwijzen rechtstreeks naar het theater uit de klassieke Oudheid: *sine cera* (zonder make-up), en *hypocrites* (theateracteur). Het contrast is weergegeven: wie oprecht is (*sincère*) draagt geen masker, noch make-up (de acteur buiten de scène die niet meer speelt), de hypocriet (*hypocrite)* draagt een masker, hij speelt een rol, hij is niet zichzelf.

[3] De exacte term is "logogram" maar de afkorting logo wordt gebruikt sinds de jaren 1970.

A. Het IBR-logo is in feite een drievoudig symbool dat we per onderdeel zullen ontleden

1. De symbolen

a. de cirkel:



Het gaat om een verenigend, onbetwistbaar symbool dat de eenheid en het getal 1 zinnebeeldig voorstelt. De cirkel symboliseert soms ook het oneindige en de oorsprong. Wij weerhouden hier vooral het element dat hij de twee andere symbolen verenigt.

b. de caduceus:

De Franse term dateert uit de XVde eeuw en stamt af van de Griekse term *kêrukeion*, wat "staf van een heraut"[4] betekent, oorsprong van de Latijnse term *caduceus*. De caduceus is in feite een soort scepter die getuigt van de functie van de persoon die hem draagt.

Het zijn de medische en paramedische beroepen die het liefst deze term of dit symbool gebruiken in hun verenigingsnamen of in hun publicaties. Kan dit betekenen dat er een vergissing zou zijn gemaakt bij de samenstelling van ons logo?

Er zijn twee caduceussen[5] die de laatste jaren vaak werden verward, ongetwijfeld omwille van de onwetendheid van de oorsprong.

- het esculaapteken (caduceus):

Asklepios[6] (Esculape in Latijn) was de zoon van de god Apollo en van de nimf Coronis. Hij genoot een opleiding in de geneeskunde van Artemis en Apollo zelf. Chiron (zijn beschermende centaur) gaf op zijn beurt een medische opleiding aan Asklepios.

---

[4] *Kêrux* betekent bode (heraut), bij uitbreiding dus boodschapper van een overheid.

[5] In het Duits bijvoorbeeld wordt de term caduceus weergegeven als *Merkurstab* zonder enige verwijzing naar Esculape.

[6] Zie bv. *Mythologie générale*, Larousse, 1935, p. 159 e.v. voor meer details over Esculape.
Een detail van de oude verering van Esculape heeft een onverwacht spoor in onze huidige woordenschat achtergelaten. De zieken zochten troost en genezing in de tempels gewijd aan deze god. De priesters-artsen droegen de "patiënt" (de lijdende) op verscheidene zuiverende handelingen uit te voeren waarna deze de nacht in de tempel mocht doorbrengen, waarbij de god hem in zijn droom de oorzaak van zijn stoornissen openbaarde. Het gaat om de "incubatietijd" (*incubare*: dromen); de term bestaat nog steeds en slaat op de periode gedurende dewelke de ziekte zich ontwikkelt vooraleer zich te uiten in uitwendige symptomen.

Zijn vader overhandigt hem vervolgens de esculaap. Asklepios beperkt zich niet tot het genezen van zieken maar veroorlooft zich eveneens de doden weer in het leven te roepen, wat enkel voorbehouden is voor de goden. Zijn grootvader, Zeus, vernietigt hem op grond van deze inbreuk en dit tot grote woede van Apollo die, als weerwraak, de cyclopen doodt. Asklepios, god van de geneeskunde, wordt steeds voorgesteld met een stok waarrond zich een slang oprolt[7], soms vergezeld van zijn dochters Hygie[8] (godin van de Gezondheid) en Panacée.

Het is duidelijk (ondanks diverse moderne verkeerde voorstellingen) dat de medische caduceus samengesteld is uit een stok **zonder vleugels** waarrond zich EEN enkele slang oprolt.

- de hermesstaf (caduceus):

Hermes[9](de Latijnse god Mercurius[10]) is de Griekse god-boodschapper van de Olympische goden. Hij is een soort *logos*, woordvoerder; hij bezit bijgevolg een aanzienlijke kennis en dient ze toegankelijk te maken (in de eerste plaats voor ingewijden). Zoon van Zeus en Maïa, krijgt hij talrijke bevoegdheden: hij is, onder andere, de gids van de reizigers, de vervoerder van de zielen van de doden, de god van het profijt[11], de handigheid en de sluwheid, de beschermheilige van de redenaars en de handelaars en ten slotte, de beschermende god van de kudde en dus van het kapitaal.

Oorspronkelijk had hij als attribuut de lier waarvan hij de uitvinder is en die hij zal ruilen met zijn stiefbroer Apollo tegen de caduceus.

Wij hebben echter hierboven reeds gezien dat Apollo de caduceus eveneens aan zijn zoon Asklepios had geschonken …! Er is dus een bron van verwarring: Apollo heeft een caduceus geschonken aan twee personen. De oude voorstellingen hebben echter nooit de twee door elkaar gehaald want ze worden zeer verschillend voorgesteld.

---

[7] Het gaat om een veldslang: *elaphe longissima* , die twee meter kan bereiken, doorgaans Esculaapslang genoemd.

[8] Oorsprong van de term "hygiëne", die ervan afgeleid is.

[9] Volgens Mircea Eliade, *Histoire des croyances et des idées religieuses*, deel 1, p. 288, is de naam Hermes afgeleid van de Griekse term *hermaion*, waarmee wordt bedoeld de stapels stenen langs de wegen die dienen om de reizigers de juiste richting aan te wijzen. Een van de bijzonderheden van het complexe personage Hermes is dat hij de enige is (vanaf de derde eeuw) die wordt aangeduid als *Trismegistos* (drie keer groot) en dat we deze figuur vaak zullen tegenkomen bij de initiatiegenootschappen en de alchemisten.
Het hermetisch erfgoed is enorm aanwezig in onze beschaving: denken we bijvoorbeeld maar aan het woord "hermeneutiek" (algemene theorie van het begrip en van de kennis).

[10] Aan wie de derde dag van de week is gewijd (het Franse woord *mercredi* (woensdag): *dies mercuri*).

[11] Onder al zijn vormen: handel of diefstal en leugen.

De caduceus van Hermes (de Hermesstaf) is samengesteld uit TWEE slangen opgerold op een stok die naar elkaar zijn gekeerd en de stok is bovendien **versierd met vleugels**.

- conclusie:

Het lijdt geen twijfel dat de caduceus vervat in het logo van het IBR de Hermesstaf (caduceus van Hermes) is en dus wel degelijk het embleem van de handel.
De aanwezigheid van de gevleugelde caduceus in het logo van de medische of paramedische beroepen heeft twee oorzaken:

- ten eerste, omdat er in de mythologie twee bezitters zijn van de caduceus geschonken door Apollo;
- ten tweede, omdat de hermesstaf verkeerdelijk in verband werd gebracht met de medische beroepen, vooral onder Angelsaksische invloed en de verwarring werd verspreid.

In de Oudheid bestond deze verwarring niet.

c. de weegschaal (in evenwicht):

Het gaat om een veel voorkomend symbool dat doorgaans met rechtvaardigheid en een oordeel in verband wordt gebracht. Bij uitbreiding, symboliseert de weegschaal het juridische. Dit symbool wordt vaak gebruikt[12], zelfs in de Oudheid. De weegschaal in ons logo is een weegschaal in evenwicht: ze is rechtvaardig zonder naar eender welke kant te buigen[13], het gaat om de *libra aequitatis*.

2. Een woordje uitleg over de kleuren[14]

Goud heeft weliswaar een connotatie van rijkdom maar eveneens van onomkoopbaarheid. In een aantal omstandigheden is het ook de belichaming van het heilige

[12] Cf. bijvoorbeeld het dodenboek van de Egyptenaren waarin het hart van de overledene wordt gewogen op een weegschaal in evenwicht waarvan het tegengewicht wordt gevormd door het symbool van de waarheid: de veer (deze gebeurtenis wordt aangeduid met de term Egyptische fychostasie).

[13] De weegschaal doet denken aan de onafhankelijkheid, de vrije meningsuiting, de afwezigheid van dwang, enz.

[14] De kleurensymboliek is zeer contextueel gebonden, wij zullen ons beperken tot de prekabbalistische joods-christelijke verwijzingen, evenals tot de middeleeuwse wapenkunde. Belangstellenden kunnen de volgende zeer goed gedocumenteerde en overzichtelijke website raadplegen: www.colorsystem.com.

of het zuivere: de kleur van de zon en bij de Inca's werden de goudklompen beschouwd als zweetdruppels van de zon. De alchimisten geven aan goud het symbool van de cirkel (O). Hieruit vloeit voort dat ons logo dubbel verguld is. Het logo van het Instituut doet dus denken aan het licht (de opheldering, de verklaring) en aan de onomkoopbaarheid.

Terwijl rood (purper van Tyr) de kleur van de koningen is in de joods-christelijke Oudheid, zijn wit en blauw de kleuren van de priesters[15]; *blauw* is (in deze context) het symbool van de gebondenheid aan principes, de getrouwheid aan wetten. De ridderlijke wapenkunde kent echter waarden toe aan de kleuren teneinde door middel van hun wapenschild uitdrukking te geven aan de door de ridders[16] ontwikkelde kwaliteiten. Het (azuur)blauw symboliseert in deze context de rechtvaardigheid.

B. Conclusie

Uit de symbolische analyse van het logo kunnen we besluiten dat dit logo volkomen geschikt is voor een beroep met de hierna volgende kenmerken:

1. een vrij beroep gekenmerkt door de asymmetrie van kennis (de specialisatie plaatst de leken in een asymmetrische verhouding op het vlak van kennis);
2. een beroep gekenmerkt door informatie, communicatie en opheldering (interpretatie) van wat moeilijk te vatten is;
3. een beroep dat een geheim kan bewaren (zie het beroepsgeheim);
4. een trouw en vertrouwenswaardig beroep, gebonden aan de principes van rechtvaardigheid;
5. een beroep dat onafhankelijk is in haar oordeel dat geldt als rechtvaardig (weegschaal) en onomkoopbaar (goud);
6. een beroep dat de juridische en economische bekwaamheden groepeert.

Uit deze beknopte symbolische analyse is het verwonderlijk vast te stellen dat de oude symbolen in grote mate overeenstemmen met de actuele inhoud en doelstellingen van het beroep.

---

[15] De efod van de hogepriester in Israël en het blauwe koordje aan de slip van de met franjes versierde kleren.

[16] De zeven basisdeugden kunnen worden opgesplitst in drie theologale deugden (geloof, hoop en naastenliefde) en vier kardinale deugden (voorzichtigheid, rechtvaardigheid, kracht en matigheid). De volgende symbolen kunnen worden gebruikt, voor geloof: goud; hoop: zilver; naastenliefde: (rode) bekken; voorzichtigheid: zand; rechtvaardigheid: (azuur)blauw; kracht: (groene) sinopel; matigheid: purper. De zeven ridderlijke deugen – vier plus drie – worden toegekend volgens stijgende rangorde gaande van voorzichtigheid tot naastenliefde (een verkeerde vertaling uit de Middeleeuwen van de Griekse term *agapê*, die staat voor liefde gebaseerd op principes, onbaatzuchtig en onpartijdig), de grootste deugd voor een christen.

II Analyse van de oorsprong van de naam

"Instituut der Bedrijfsrevisoren" is een bijzondere benaming zonder precedent in Europa, noch in de wereld, of het nu gaat om Nederlandssprekende of Franssprekende landen.

We stellen voor het geheim van de oorsprong van deze benaming te doorgronden door de parlementaire voorbereidingen van de wet van 22 juli 1953 te onderzoeken.

A. Analyse van de spelling van de Franstalige benaming: *reviseur* of *réviseur*?

Het antwoord is niet zo eenvoudig. Het is reeds in 1935 dat de term r(é)viseur zijn accent verloor in de uitdrukking "*reviseur de banques*". In de loop van de parlementaire debatten in die tijd had men het fundamentele onderscheid gemaakt tussen een "***revue** des comptes*" (intellectuele prestatie) en de "***révision** (mécanique) des bicyclettes*"..., er was echter nog geen sprake van een Instituut.

Vanuit chronologisch oogpunt dienen vooral twee periodes te worden onderscheiden.

1. Periode na 6 februari 2001

Met de inwerkingtreding van het Wetboek van vennootschappen worden de leden van het Instituut in het Frans aangeduid door het woord *réviseurs* zonder dat de officiële benaming van het Instituut zoals opgenomen in de wet van 22 juli 1953 wordt gewijzigd. Hieruit volgt dat de benaming van het IBR in het Frans nog steeds het woord "*reviseurs*" zonder accent bevat en dat alle opdrachten die voortvloeien uit het Wetboek van vennootschappen melding maken van "*réviseurs*"-leden van het "Institut des *Reviseurs* d'Entreprises". Het gaat om een klein wetgevend curiosum.

2. Periode tussen de inwerkingtreding van de wet van 22 juli 1953 en 6 februari 2001

De volledige terminologie was afgestemd op de wet van 22 juli 1953 en de enige gehanteerde spelling in het Frans was dus "*reviseur*".

B. Overzicht van de ontwikkelingen die hebben geleid tot de keuze van de benaming "Instituut der Bedrijfsrevisoren"

Wanneer we de parlementaire voorbereidingen en de synthesewerkzaamheden in ons bezit doornemen[17], stellen we tot onze verbazing vast dat de kwestie van de

[17] Hoofdzakelijk *De parlementaire werkzaamheden m.b.t. het Instituut der Bedrijfsrevisoren*, B.C.N.A.R., 1-1985; Jos. Raemaekers, *L'entrée du Reviseur d'Entreprises dans la Vie Economique et Sociale*, Institut de documentation, 1957.

benaming emotionele debatten heeft veroorzaakt, soms zelfs talrijker dan de debatten gewijd aan de functie op zich. Wat de benaming betreft, richtten de debatten zich op twee aspecten:

1. het adequate karakter van de term "orde" of "instituut" gelet op de verschillende connotaties van de twee termen;
2. de meest adequate term voor verwijzing naar de leden, rekening houdende met hun functies.

1. Orde of Instituut?

Tijdens de parlementaire ontwikkelingen tussen de zittingen 1950-51 en 1952-53 zullen tussen de debatten door twee stellingen worden verdedigd. De Heren Leburton en Willliot zijn voorstanders van de benaming Instituut en de heer Humblet is aanhanger van de oprichting van een Orde[18].

Het eerste verslag Humblet[19] dat werd overgemaakt aan de Kamer maakt melding van de redenen die de bijzondere Commissie[20] ertoe hebben aangezet de benaming "Orde van bedrijfsrevisoren" ("Ordre des reviseurs d'entreprises") te weerhouden. Wanneer dan in november 1951 de eerste wettekst tot oprichting van genoemde "Orde van bedrijfsrevisoren" overgemaakt werd aan de Senaat, werden de hierna uiteengezette argumenten ter verantwoording van de keuze aangevoerd[21]:

- het gaat om een vrij en zelfstandig beroep in dezelfde mate als de Orde van Advocaten of Geneesheren;
- de Orde heeft geen enkele macht op de ondernemingen en vertoont geen enkele analogie met de Bankcommissie.

---

[18] Er dient te worden opgemerkt dat vanuit etymologisch standpunt deze discussie weinig zin heeft omdat de benaming "instituut" een wetenschappelijk instituut aanduidt (bv. *Institut de France*); oorspronkelijk verwees de Latijnse term *institutum* naar een georganiseerde handelswijze, eigen aan bijvoorbeeld een religieuze orde (*Dictionnaire étymologique*, Marabout, p. 279). De weerklank die vloeit uit de twee termen is echter zeer uiteenlopend zoals blijkt uit de parlementaire debatten.

[19] Er dient te worden opgemerkt dat de eerste debatten in de Kamer een vervolg kenden, een eerste verslag Humblet; de eerste debatten in de Senaat werden gevolgd door een verslag Van Hemelrijck; na een tweede debat in de Kamer kwam er een tweede verslag Humblet; de laatste debatten in de Senaat werden voorafgegaan door een tweede verslag Van Hemelrijck.

[20] Deze Commissie werd opgericht teneinde zich uit te spreken over de twee wetsontwerpen: het wetsontwerp tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren (ontwerp Leburton) (*Parl. St.* B.Z. 1950, nr. 162) en het wetsontwerp tot oprichting van een Orde der Bedrijfsrevisoren (ontwerp Willliot) (*Parl. St.* B.Z. 1950, nr. 170).

[21] Jos. Raemaekers, *L'entrée du Reviseur d'Entreprises dans la Vie Economique et Sociale*, Institut de documentation, 1957, p. 42 e.v.

De tegenstanders voerden aan dat:

- de Ordes onpopulair zijn geworden omdat een aantal misbruik hebben gemaakt van hun macht;
- de Ordes corporatistische tendensen hebben;
- de term "Orde" herinnert aan de "nieuwe Orde en de bezetting";
- de term Instituut niets wegneemt van het vrij karakter van het beroep;
- de term Instituut overeenstemt met de in het buitenland gebruikte term (*Institute of Chartered Accountants* bijvoorbeeld);
- het "Instituut een aanzienlijke academische rol zal dienen te spelen, … de samenhang zal dienen te waarborgen van de leden die … een heterogene opleiding hebben genoten" (vrije vertaling);
- het Instituut een rechtspraak zal dienen te ontwikkelen op het vlak van de tucht, de deontologie, de boekhouding en de controle ervan.

Kortom, de Senaat heeft middels een stemming in december 1952 de tekst van de Kamer aanzienlijk gewijzigd en gekozen voor de benaming *Instituut voor boekhoudingsrevisoren.*

Na het tweede verslag Humblet opgesteld na afloop van de debatten in de schoot van de bijzondere commissie, "commissie voor de structuurhervormingen" genoemd, aanvaardt de Kamer de term "Instituut" zoals voorgesteld in de tekst van de Senaat. Een amendement aangenomen in de commissie met 5 stemmen vóór, 4 tegen en 2 onthoudingen, zal echter een andere wending geven aan de zaak: de commissie geeft de voorkeur aan de oude benaming (uitgezonderd de term instituut), hetzij "Instituut der Bedrijfsrevisoren".

In juni 1953 sprak de Kamer zich uit over de tekst van de commissie. De Minister van Economische Zaken en Middenstand Duvieusart verdedigde opnieuw de benaming "Instituut voor boekhoudingsrevisoren". De Heren Leburton en Humblet steunden het voorstel van de commissie en de Kamer volgde.

De Senaat belastte de Commissies voor Justitie en Economische Zaken met het onderzoek van de door de Kamer teruggestuurde tekst. De Heer Van Hemelrijck was de verslaggever.

De verenigde commissies van de Senaat stelden opnieuw vast dat de door de Kamer voorgestelde benaming onjuist[22] was en dat de term "boekhoudingsrevisor" correcter zou zijn.

[22] Deze benaming lijkt de rol van de revisor te beperken tot de rol die hem door de wet wordt toevertrouwd op het vlak van de ondernemingsraden. Bovendien is er geen verwijzing naar de boekhoudkundige rol, maar men zinspeelt op de onderneming wat de indruk geeft dat men de inmenging in het bestuur van de ondernemingen rechtvaardigt.

De laatste debatten in de Senaat hadden plaats vlak voor het parlementaire reces in juli 1953, teneinde een nieuwe verwijzing naar de Kamer te vermijden. De tekst wordt goedgekeurd op 10 juli 1953, de benaming weerhouden: "Instituut der Bedrijfsrevisoren/Institut des Reviseurs d'Entreprises"[23].

2. Chronologische ontwikkelingen

Een chronologische analyse van de organieke teksten van het Instituut leert ons dat alle debatten die aan de basis liggen van het beroep wijzen op een drievoudige wil van de wetgever met een meer complexe opzet.

Het is in een naoorlogs klimaat, gekenmerkt door hervormingen, dat drie teksten in het Parlement in opmaak zijn:

- de tekst die uitmondt in de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven;
- de tekst die uitmondt in de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren;
- de tekst die uitmondt in de wet van 1 december 1953 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

Het gaat om een soort wetgevende puzzel in ontwikkeling, waarbij elk element aanvullend is. Dit verklaart het complexe karakter van de beslissingen en debatten die overdreven kunnen lijken voor de waarnemer.

a. 1939 - bescherming van de spaarders en "erkend commissaris"

Het is minister Janson die, met het oog op een betere bescherming van de spaarders, in zijn ontwerp van wet "tot wijziging van de wetten op de handelsvennootschappen" het begrip "erkend commissaris" opneemt. Het doel ervan was de controle op de vennootschappen te verscherpen door bemiddeling van een "erkend" beroepsbeoefenaar[24].

Logischerwijze trachtte men in een volgende fase de boekhoudkundige beroepen te organiseren.

---

[23] Jos. Raemaekers, *o.c.*, p. 50, zie de voetnoten die de nadruk leggen op andere eigenaardigheden van de benaming.
[24] *De parlementaire werkzaamheden m.b.t. het Instituut der Bedrijfsrevisoren*, B.C.N.A.R., 1-1985, p. 7 e.v.

b. 1946 - de "Commissie Depage" en de "bedrijfsrevisor"

Op 23 april 1946 werd de Commissie Depage ingesteld om de spaarders beter te beschermen en het beroep van accountant te organiseren.

Deze Commissie kreeg de opdracht een statuut voor het beroep van bedrijfsrevisor in studie te nemen.

De conclusies van deze Commissie werden overgenomen in het ontwerp van wet houdende de oprichting van een "Instituut der Bedrijfsrevisoren", dat op 3 maart 1947 door Minister Duvieusart werd ingediend.

c. 1948 - organisatie van het bedrijfsleven en "beëdigd revisor"

Het is in deze tijd dat de wet van 20 september 1948 "houdende organisatie van het bedrijfsleven" in haar artikel 15*bis* aan "beëdigde revisoren"[25] een wettelijke certificeringsopdracht toewees met betrekking tot de financiële informatie overgemaakt aan de ondernemingsraden. Dit gebeurde reeds vooraleer het statuut van de revisoren was vastgesteld, hetgeen latere ontwikkelingen heeft bemoeilijkt.

Er diende dus snel een oplossing te worden gevonden.

Tussen 1949 en 1950 werden verscheidene uiteenlopende voorstellen van wet met betrekking tot de organisatie van het beroep van accountant ingediend.

De voorstellen Leburton en Williot kenmerkten zich door:

- de aan de revisoren toevertrouwde opdracht van het nazien en certificeren van boekhoudkundige en administratieve stukken;
- de aanwezigheid van afgevaardigden van de werknemers- en werkgeversverenigingen die dienden te zetelen in de Hoge Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Het wetsontwerp Coppe kenmerkte zich door:

- het certificeren van enkel de boekhoudkundige stukken;
- de instelling van een beroepsorde (cf. *supra* p. 31 tot 33).

---

[25] Jos. Raemaekers, *o.c.*, p. 40-41.

d. 1951 - de "commissie voor de structuurhervormingen", de "accountants" en "boekhoudingsrevisoren"

Een voorstel van wet tot instelling van een "Orde van Accountants" ziet het licht onder leiding van de Heer De Saeger, waarbij de accountants werden beschouwd als de raadgevers van de ondernemingshoofden.

Het voorstel van wet van de Heer Scheyven stelt voor de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen te wijzigen, teneinde de vennootschappen die een openbaar beroep doen op het spaarwezen, te verplichten een "commissaris-revisor" te benoemen onder de toekomstige "Orde der Bedrijfsrevisoren".

De verslaggever Humblet van de bijzondere Commissie van de Kamer dient zijn eerste verslag in op 7 juni 1951 (twee dagen na de indiening van het wetsontwerp Scheyven)[26]. Als bijlage bij dat verslag was een ontwerp van wettekst houdende oprichting van een "Orde der Bedrijfsrevisoren" dat niet meer verwijst naar het beroep van accountant maar eerder naar een nieuw vrij beroep dat enkel nog toegankelijk is voor academici. De Kamer keurde dit ontwerp in grote mate goed op 22 november 1951.

De moeilijkheden met betrekking tot het statuut situeerden zich vooral rond het feit dat sommigen het beroep van accountant verder wensten te organiseren en bovendien verwachtten dat de eventuele certificering door de "revisor" niet meer waarde zou kunnen hebben dan een "advies"[27]. Terwijl anderen het noodzakelijk achtten een nieuw, onafhankelijk beroep op te richten, een korps van zedelijk hoogstaande en zeer bedreven mensen en volkomen onafhankelijk zowel ten opzichte van de overheid als van alle buitenstaanders[28], waarbij de certificering zou gelijkstaan met *erga omnes* en geen verklaringen, noch commentaar zou veronderstellen …

e. 1953 - het IBR en de commissaris-revisor

Na de tweede lezing van het ontwerp in de Kamer, heeft de Senaat zich uitgesproken na het verslag van de Heer Van Hemelrijck. De verslaggever merkt op dat de Kamer de benaming "boekhoudingsrevisor", zoals destijds gehanteerd door de Senaat, opnieuw had gewijzigd in "bedrijfsrevisor" en legt eveneens de nadruk op het feit dat de door de Kamer weerhouden benaming onjuist is:

---

[26] *Idem* p. 32.
[27] *Idem*, p. 33.
[28] *De parlementaire werkzaamheden m.b.t. het Instituut der Bedrijfsrevisoren*, B.C.N.A.R., 1-1985, p. 9

- de term “revisie” legt de nadruk op het element herzien, opnieuw onderzoeken met het oog op eventuele wijzigingen; dit is het geval voor de *rekeningen* maar niet voor de *onderneming* die niet een eerste keer werd nagezien;
- de term in het Frans lijkt verkeerdelijk een link te leggen met de “conseil d’entreprise” (in het enkelvoud), maar in het Nederlands is dit niet het geval (“bedrijfsrevisor” en “ondernemingsraad”);
- door een, zelfs zichtbare, link te leggen met de ondernemingsraad wordt niet de omvang weergegeven van de opdrachten die door andere wetten aan de revisor kunnen worden toevertrouwd.

De Senaat keurde de tekst en de nieuwe benaming goed op 9 juli 1953 nadat hij had vastgesteld dat de Kamer de geest van de tekst met betrekking tot de “boekhoudingsrevisor”, zoals voorgesteld door de Senaat, had behouden en er vrijwel enkel de benaming van had gewijzigd en eveneens teneinde een derde terugzending van de tekst te vermijden.

Zo ontstond de wet van 22 juli 1953 (*B.S.* 2 september 1953) houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren.

Op 16 december 1953 verschijnt in het Belgisch Staatsblad de wet van 1 december 1953 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. Deze wet voorziet in de benoeming van “commissarissen-revisoren, leden van het IBR” in de vennootschappen die een openbaar beroep doen op het spaarwezen (of dit hebben gedaan): de vennootschappen hadden in dit kader de tijd tot 31 juli 1957 om een commissaris-revisor te benoemen. Deze redelijk lange termijn was onder meer te wijten aan de organisatie van de lijst van de revisoren begin 1956.

C. Conclusie

Deze verhitte parlementaire debatten konden enkel leiden tot een boeiend beroep. Dit was het geval sinds het begin en de huidige ontwikkelingen verschillen niet van die van vroeger. Het beroep blijft boeien en geeft nog steeds aanleiding tot debatten die de belangrijke rol bevestigen die het speelt in economische organisatie van ons land. Deze debatten overschrijden meer en meer onze grenzen en de huidige uitdagingen stellen zich in een Europees en interprofessioneel kader.

Het Instituut bestaat 50 jaar, de ervaring is er, de vitale energie is verre van afgezwakt en de rest van zijn geschiedenis zal ongetwijfeld … boeiend blijven.

“Als je water drinkt, stel je dan vragen over de bron” (Oosters spreekwoord).

2

Réflexions sur le logo et la dénomination de l'Institut

Beschouwingen bij het logo
en de naam van het Instituut p. 23

Cette contribution consiste à se pencher sur l'identité de l'Institut au travers de ses caractères distinctifs: le logo et la dénomination.

Il ne s'agit pas à proprement parler d'une analyse historique mais plutôt d'une explication de la charge symbolique des signes inclus dans l'emblème et qui trouvent leur origine dans la mythologie grecque. Cela pourrait sembler lointain mais l'ignorer impliquerait l'oubli de toute la résonance de l'antiquité véhiculée par l'art et le classicisme ainsi que l'étymologie. Pour peu que l'on accepte que notre société est également culturelle (ou multiculturelle) les mythes du passé sont encore très présents; savoir les retracer nous éclaire régulièrement sur le sens des choses (œuvres d'art par exemple[1]) et des mots[2]. En termes de symboles il n'y a guère de limites, ceux-ci étant conditionnés par la civilisation où ils naissent et le contexte où ils sont apposés.

Pour ce qui est de la dénomination, la recherche portera davantage sur la genèse et la justification originelle des termes choisis.

I Analyse symbolique du logo

IBR–IRE

Au cours de son histoire, l'IRE a connu deux logos[3] qui en réalité sont identiques en termes de symboles. Le second logo (actuel) est une simplification (modernisation) du premier. Les couleurs n'ayant jamais changé, or sur fond bleu.

---

1 Le lecteur intéressé consultera avec fruit l'ouvrage *Mythologie générale*, Larousse, 1935; abondamment illustré d'œuvres connues.

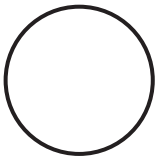
2 L'étymologie est imprégnée d'histoire de l'antiquité et de mythologie. Prenons un exemple: quoi de plus banal que les mots sincère et hypocrite. Le premier est de racine latine tandis que le second est de racine grecque. Les deux termes font une référence directe au théâtre antique: *sine cera* (sans maquillage), et *hypocrites* (acteur de théâtre). Le contraste est établi: le sincère ne porte pas de masque ni de maquillage (l'acteur hors de la scène qui ne joue plus), l'hypocrite porte un masque, il joue un rôle, il n'est pas lui-même.

3 Le terme correct étant «logogramme» mais l'abréviation logo s'est imposée depuis les années 1970.

A. Le logo IRE est en fait un symbole triple que nous analyserons par parties

1. Les symboles

a. le cercle:



Il s'agit du symbole unificateur incontestable, il symbolise l'unité et le chiffre 1. Parfois il représente l'infini et l'origine. Nous retiendrons ici surtout l'aspect unificateur des deux autres symboles qu'il contient.

b. le caducée:

Le terme français date du XV^{ème} siècle et dérive du grec *kêrukeion* qui signifie «bâton de héraut»[4], d'où provient le mot latin *caduceus*. En fait, le caducée est une sorte de sceptre attestant la fonction de celui qui le porte.

Ce sont les professions médicales et paramédicales qui utilisent le plus volontiers ce terme ou ce symbole dans leurs dénominations associatives ou dans leurs publications. Serait-ce à dire qu'il y aurait eu une erreur lors de la composition de notre logo?

Il y a en réalité deux caducées[5] qui se sont ces dernières années abondamment confondus, sans doute à cause de l'ignorance de leurs origines.

- le caducée d'Esculape:

Asklepios[6] (Esculape en latin) était le fils du dieu Apollon et de la nymphe Coronis. Il est instruit en médecine par Artémis et Apollon lui-même.
Chiron (son centaure protecteur) enseigne à son tour la médecine à Asklepios.

4 *Kêrux* signifie héraut, par extension donc messager d'une autorité.

5 En allemand par exemple le terme caducée se dit *Merkurstab* sans aucune référence à Esculape.

6 Voir p. ex. *Mythologie générale*, Larousse, 1935, p. 159 e.s. pour plus de détails sur Esculape.
Un détail du culte ancien d'Esculape a laissé une trace insoupçonnée dans notre vocabulaire quotidien. Dans les temples dédiés à ce dieu, les malades venaient chercher réconfort et guérison. Les prêtres-médecins ordonnaient au «patient» (le souffrant) d'accomplir plusieurs actes purificatoires à l'issue desquels celui-ci pouvait passer la nuit dans le temple, le dieu devant lui révéler en rêve la cause de ses troubles. Il s'agit de l'«incubation» (*incubare*: rêver); le terme existe toujours et désigne la période pendant laquelle la maladie progresse avant de se déclarer par des signes cliniques.

Il reçoit alors le caducée des mains de son père. Asklepios ne se contente pas seulement de guérir les malades, mais se permet également de ressusciter les morts, ce qui n'est réservé qu'aux dieux. Pour cette usurpation, son grand-père, Zeus, le foudroie, à la grande fureur d'Apollon qui pour se venger va tuer les cyclopes. Asklepios, dieu de la médecine, est toujours représenté avec un bâton sur lequel s'enroule un serpent[7], et parfois accompagné de ses filles Hygie[8] (déesse de la Santé) et Panacée.

On l'aura compris (malgré diverses représentations modernes erronées) le caducée médical est composé d'un bâton **sans ailes** sur lequel s'enroule UN seul serpent.

- ***le caducée hermétique:***

Hermès [9](le dieu Mercure latin[10]) est le dieu grec messager des Olympiens. Il est en définitive une forme de *logos*, de porte-parole, il est par conséquent détenteur d'une connaissance considérable et est chargé de la rendre accessible (aux initiés d'abord). Fils de Zeus et de Maïa, il reçoit de nombreuses attributions: il est, entre autres, le guide des voyageurs, le conducteur des âmes des morts, le dieu du profit[11], de l'habileté et de la ruse, le patron des orateurs et des commerçants et, enfin, le dieu protecteur des troupeaux et donc du capital.

Au départ, son attribut était la lyre dont il est l'inventeur et qu'il va échanger avec son demi-frère Apollon contre le caducée.

Or, nous avons vu plus haut qu'Apollon avait également offert le caducée à son fils Asklepios …! Il y a donc une source de confusion: Apollon a offert un caducée à deux personnes. Les représentations anciennes n'ont jamais confondu les deux car ils sont représentés très différemment.

---

7 Il s'agit d'une couleuvre: *elaphe longissima*, pouvant atteindre deux mètres, communément nommée couleuvre d'Esculape.

8 Nous sommes donc éclairés sur le terme «hygiène», qui en dérive.

9 D'après Mircea Eliade, *Histoire des croyances et des idées religieuses*, tome 1, p. 288 le nom d'Hermès provient du terme grec *hermaion* qui désigne les monceaux de pierres qui bordent les chemins afin de diriger les voyageurs. Une des curiosités de la figure complexe d'Hermès est qu'il est le seul (à partir du troisième siècle) à être qualifié de trismégiste (trois fois grand) et va être une figure très présente dans les sociétés initiatiques et chez les alchimistes. L'héritage hermétique est très présent dans notre civilisation: le mot «herméneutique» (théorie générale de la compréhension et de la connaissance) en est un bel exemple.

10 Auquel le troisième jour de la semaine est dédié (mercredi: *dies mercuri*).

11 Sous toutes ses formes: commerce ou vol et mensonge.

Le caducée d'Hermès ou hermétique est composé de DEUX serpents enroulés sur un bâton et se faisant face, de plus le bâton est **orné d'ailes**.

- conclusion:

Il ne fait aucun doute que le caducée inclus dans le logo de l'IRE est bien le caducée hermétique et est donc bien l'emblème du commerce. La présence du caducée ailé dans les logos de professions médicales ou paramédicales provient d'une double source:

- d'abord parce que dans la mythologie il y a deux détenteurs du caducée donné par Apollon;
- ensuite parce que le caducée hermétique a été par erreur associé aux pratiques médicales, surtout sous influence anglo-saxonne, et la confusion s'est répandue.

Dans l'antiquité cette confusion n'existait pas.

c. la balance (à l'équilibre):

Nous sommes en présence d'un symbole très répandu et régulièrement associé à la justice et au jugement. Par extension elle symbolise le juridique. C'est un symbole très présent[12] même dans l'antiquité. La balance de notre logo est une balance à l'équilibre, sans pencher de quelque côté que ce soit[13]: elle est équitable, c'est la *libra aequitatis.*

2. Un mot sur les couleurs[14]

L'*or* bien entendu a une connotation de richesse mais également d'incorruptibilité. Il incarne dans certains contextes également le sacré ou le purifié: c'est la couleur solaire et chez les Incas les pépites étaient considérées comme des gouttes de sueur

[12] Cf. par exemple le livre des morts des égyptiens où le cœur du défunt est pesé sur une balance à l'équilibre dont le contrepoids est constitué par le symbole de vérité: la plume (cet épisode est connu sous le terme de phychostasie égyptienne).

[13] Elle suggère l'indépendance, la liberté de jugement, l'absence de contraintes, etc.

[14] La symbolique des couleurs est extrêmement contextuelle, nous nous bornerons aux références judéo-chrétiennes pré-cabalistiques ainsi qu'à l'héraldique moyenâgeuse. Pour les personnes intéressées, voici un site internet extrêmement bien documenté et classé: www.colorsystem.com.

du soleil. Les alchimistes lui donnent le symbole du cercle (O). De ce fait notre logo est doublement doré. Le logo de l'Institut évoque donc la lumière (l'éclaircissement, l'explication) et l'incorruptibilité.

Alors que le rouge (pourpre de Tyr) est la couleur des rois dans l'antiquité judéo-chrétienne, le blanc et le bleu sont les couleurs des prêtres[15]; le *bleu* est (dans ce contexte) le symbole de l'attachement aux principes, de la fidélité aux lois. L'héraldique chevaleresque va, quant à elle, attribuer des valeurs aux couleurs afin d'exprimer par leurs blasons les qualités développées par les chevaliers[16].
Le bleu (azur) va dans ce contexte symboliser la justice.

B. Conclusion

L'analyse symbolique du logo nous conduit à conclure que ce logo convient parfaitement à une profession réunissant les caractéristiques reprises ci-après:

1. une profession libérale caractérisée par l'asymétrie des connaissances (la spécialisation place les non initiés dans une relation asymétrique en termes de connaissances);
2. une profession caractérisée par l'information, la communication et la clarification (interprétation) de ce qui est difficile à comprendre;
3. une profession sachant détenir un secret (voir le secret professionnel);
4. une profession fidèle et digne de confiance, attachée aux principes de justice;
5. une profession indépendante dans son jugement réputé équitable (balance) et incorruptible (or);
6. une profession réunissant les compétences juridiques et économiques.

Au terme de cette analyse symbolique succincte il est étonnant de constater combien les symboles anciens coïncident avec les réalités et préoccupations actuelles.

---

15 L'éphod du grand prêtre en Israël et le cordonnet bleu au pan des vêtements frangés.

16 Les sept vertus élémentaires se divisent en trois vertus théologales (foi, espérance et charité) et quatre vertus cardinales (prudence, justice, force et tempérance). La foi a comme attribut l'or; l'espérance, l'argent; la charité, les gueules (rouges); la prudence, le sable; la justice, l'azur (bleu); la force, le sinople (vert); la tempérance, le pourpre. Les sept vertus chevaleresques – quatre plus trois – sont disposées selon un ordre croissant qui va de la prudence à la charité (qui est une mauvaise traduction moyenâgeuse du terme grec *agapê* exprimant l'amour basé sur des principes, altruiste et désintéressé), la plus grande vertu pour un chrétien.

II Analyse des origines de la dénomination

«Institut des Reviseurs d'Entreprises» est une dénomination particulière qui n'a pas d'équivalent en Europe, ni dans le monde, qu'il soit d'expression française ou néerlandaise.

Nous nous proposons de percer le secret de la genèse de cette appellation par une recherche dans les travaux parlementaires de la loi du 22 juillet 1953.

A. Du point de vue orthographique: *reviseur* ou *réviseur*?

La réponse n'est pas si simple. C'est déjà en 1935 que le terme r(é)viseur avait perdu son accent dans l'expression «*reviseur de banques*», au cours des débats parlementaires de l'époque on avait fait valoir la différence fondamentale entre une «**revue** des comptes» (prestation intellectuelle) et la «**révision** (mécanique) des bicyclettes» ..., il n'était toutefois pas encore question d'un Institut.

D'un point de vue chronologique il faut distinguer, avant tout, deux périodes.

1. Après le 6 février 2001

Avec l'entrée en vigueur du Code des sociétés, les membres de l'Institut sont désignés par le vocable «réviseurs» sans pour autant que la dénomination officielle de l'Institut incluse dans la loi du 22 juillet 1953 ne soit modifiée. Il s'ensuit que la dénomination de l'IRE contient toujours le terme *reviseurs* non accentué et que toutes les missions découlant du Code des sociétés font appel à des *réviseurs* membres de l'Institut des *Reviseurs* d'Entreprises. C'est une petite curiosité législative.

2. Entre l'entrée en vigueur de la loi du 22 juillet 1953 et le 6 février 2001

Toute la terminologie s'était alignée sur la loi du 22 juillet 1953 et l'orthographe unique était donc *reviseur*.

B. Aperçu des évolutions ayant conduit au choix de la dénomination «Institut des Reviseurs d'Entreprises»

En parcourant les travaux parlementaires et les travaux de synthèse en notre possession[17], il est impressionnant de constater les débats passionnés que la question

[17] Principalement *Travaux parlementaires relatifs à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, C.B.N.C.R., 1-1985; Jos. Raemaekers, *L'entrée du Reviseur d'Entreprises dans la Vie Economique et Sociale*, Institut de documentation, 1957.

de la dénomination a soulevés; parfois même plus nombreux que ceux touchant à la fonction elle-même. En termes de dénomination les débats se sont focalisés sur deux aspects:

1. le caractère adéquat du terme «ordre» ou «institut» au vu des connotations diverses des deux termes;
2. le terme le plus adéquat désignant les membres au vu de leurs fonctions.

1. Ordre ou Institut?

Tout au long des développements parlementaires entre les sessions 1950-1951 et 1952-1953, deux thèses vont s'affronter en filigrane des débats. Messieurs Leburton et Williot sont des défenseurs de l'appellation Institut et Monsieur Humblet prône la création d'un Ordre[18].

En novembre 1951 fut transmis au Sénat le premier texte de loi créant un «Ordre des reviseurs d'entreprises». Auparavant, le premier rapport Humblet[19] fait à la Chambre précisait les raisons ayant conduit la Commission spéciale[20] à retenir cette appellation[21]:

- il s'agit d'une profession libérale et autonome au même titre que l'Ordre des Avocats ou des Médecins;
- l'Ordre n'a aucun pouvoir sur les entreprises et ne présente aucune analogie avec la Commission bancaire.

---

[18] Tout d'abord précisons que du point de vue étymologique cette discussion a peu de sens car l'appellation «institut» désigne une institution savante (p. ex.: l'institut de France); à l'origine le terme latin *institutum* désignait une manière d'agir réglée, propre par exemple à un ordre religieux (*Dictionnaire étymologique*, Marabout, p. 279). Toutefois la résonance qui découle des deux termes est assez divergente comme le démontrent bien les travaux parlementaires.

[19] Il faut préciser qu'il y eut suite aux premiers débats à la Chambre un premier rapport Humblet; suite aux premiers débats au Sénat un rapport Van Hemelrijck; au second passage à la Chambre suivit un second rapport Humblet; il y eut un second rapport Van Hemelrijck qui précéda les derniers débats au Sénat.

[20] Créée en vue de se prononcer sur les deux propositions de loi: la proposition de loi portant création d'un Institut des Reviseurs d'Entreprises (proposition Leburton) (*Doc.,* sess. extr. 1950, n° 162) et la proposition de loi portant création d'un Ordre des reviseurs d'entreprises (proposition Williot) (*Doc.,* sess. extr. 1950, n° 170).

[21] Jos. Raemaekers, *L'entrée du Reviseur d'Entreprises dans la Vie Economique et Sociale*, Institut de documentation, 1957, p. 42 e.s.

Les opposants avançaient que:

- les Ordres sont devenus impopulaires car certains ont abusé de leur pouvoir;
- les Ordres ont des tendances corporatistes;
- le terme «Ordre» rappelle l'«Ordre nouveau et l'occupation»;
- le terme Institut n'enlève rien au caractère libéral de la profession;
- le terme Institut correspond au terme retenu à l'étranger (*Institute of Chartered Accountants* par exemple);
- l'«Institut est appelé à jouer un rôle académique considérable, … à assurer la cohésion dont les membres … seront … de formation hétérogène»;
- l'Institut devra développer une jurisprudence en matière de discipline, de déontologie, de comptabilité et de révision des comptes.

Bref, par un vote intervenu en décembre 1952, le Sénat modifia sensiblement le texte de la Chambre et opta pour la terminologie *Institut des reviseurs-comptables*.

C'est suite au second rapport Humblet à l'issue des travaux de la commission spéciale dite «des réformes de structures» que la Chambre va accepter le terme Institut proposé dans le texte du Sénat. Toutefois un amendement adopté en commission par 5 voix contre 4 et 2 abstentions va réorienter les choses: la commission opte pour le retour à l'ancienne dénomination (hormis le terme institut), soit «Institut des Reviseurs d'Entreprises».

En juin 1953, la Chambre se prononce sur le texte de la commission. Le Ministre des Affaires économiques et des Classes moyennes Duvieusart plaide en faveur d'un «Institut des reviseurs-comptables» à nouveau. Messieurs Leburton et Humblet vont soutenir la proposition de la commission et la Chambre suivit.

Le Sénat chargea les Commissions de la Justice et des Affaires économiques d'examiner le texte renvoyé par la Chambre, avec Monsieur Van Hemelrijck pour rapporteur.

Les commissions sénatoriales réunies vont à nouveau constater que la dénomination proposée par la Chambre est impropre[22] et que celle de «reviseur-comptable» serait plus heureuse.

[22] Car elle semble confiner le rôle du reviseur à celui que lui confie la loi par rapport aux conseils d'entreprise; de plus il n'y a pas de référence au rôle comptable, mais on fait allusion à l'entreprise ce qui donne l'impression de légitimer l'immixtion dans la gestion des entreprises.

Au Sénat, les derniers débats ont lieu à l'approche des vacances parlementaires. En juillet 1953, on veut éviter un nouveau renvoi à la Chambre.
Le 10 juillet 1953 le texte est adopté, la dénomination sera «Institut des Reviseurs d'Entreprises/Instituut der Bedrijfsrevisoren»[23].

2. Développements chronologiques

Ce qui fait l'intérêt particulier de l'analyse chronologique des textes organiques de l'Institut, c'est que tous les débats ayant présidé à la création de la profession, s'inscrivent dans une triple volonté du législateur poursuivant un dessein plus complexe.

C'est dans le contexte d'après-guerre et de son esprit de réforme que trois textes sont en gestation au parlement:

- le texte qui deviendra la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie;
- le texte qui deviendra la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- le texte qui deviendra la loi du 1er décembre 1953 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

C'est une sorte de puzzle législatif qui est en développement, chaque élément étant complémentaire, d'où la complexité des décisions et des débats qui pourraient sembler exagérés à l'observateur.

a. 1939 - protection de l'épargne et «commissaire agréé»

C'est le ministre Janson qui, dans le but d'atteindre une meilleure protection de l'épargne, inclut dans son projet de loi «modifiant les lois sur les sociétés commerciales» la notion de «commissaire agréé». Il cherchait à améliorer le contrôle dans les sociétés par l'intervention d'un professionnel «agréé»[24].

Dans cette même logique, le pas suivant consistait à tenter d'organiser les professions comptables.

---

[23] Jos. Raemaekers, *o.c.*, p. 50, voyez les notes mettant en évidence d'autres curiosités de l'appellation.
[24] *Travaux parlementaires relatifs à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, C.B.N.C.R., 1-1985, p. 7 e.s.

b. 1946 - la «Commission Depage» et le «reviseur d'entreprises»

C'est en vue d'améliorer la protection de l'épargne et d'organiser la profession d'expert-comptable que fut créée la Commission Depage, le 23 avril 1946.

Cette Commission va être chargée d'étudier le statut de la profession de reviseur d'entreprises.

En reprenant les conclusions de cette Commission, le Ministre Duvieusart va déposer le 3 mars 1947 un projet de loi portant création d'un «Institut des Reviseurs d'Entreprises».

c. 1948 - organisation de l'économie et «reviseur assermenté»

C'est à cette époque que la loi du 20 septembre 1948 «portant organisation de l'économie» confiait en son article 15*bis* à des «reviseurs assermentés»[25] une mission légale de certification concernant l'information financière communiquée aux conseils d'entreprise. Tout ceci avant même que le statut n'existe: cet état de fait n'a pas facilité la suite des développements.

Il fallait donc y remédier rapidement.

Entre 1949 et 1950 plusieurs propositions de loi divergentes furent consacrées à l'organisation de la profession comptable.

Les propositions Leburton et Williot se caractérisaient par:

- la mission confiée aux reviseurs en matière de contrôle et de certification des documents comptables et administratifs;
- la présence de délégués des organisations syndicales et patronales qui devaient siéger au sein du Conseil Supérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

La proposition Coppe se caractérisait par:

- la certification des seuls documents comptables;
- la création d'un Ordre professionnel (cf. *supra* p. 45 à 47).

[25] Jos. Raemaekers, *o.c.*, p. 40-41.

d. 1951 - la «commission des réformes de structure», les «accountants» et «reviseurs-comptables»

Une proposition de loi voit le jour sous l'impulsion de Monsieur De Saeger portant création de l'«Ordre des Accountants», dont le statut aurait été celui de conseiller du chef d'entreprise.

La proposition de loi de Monsieur Scheyven propose de modifier les lois coordonnées sur les sociétés commerciales afin d'obliger les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne à nommer un «commissaire-reviseur» parmi les membres du futur «Ordre des Reviseurs d'entreprises».

Le rapporteur Humblet de la Commission spéciale de la Chambre fait son premier rapport le 7 juin 1951 (deux jours après le dépôt de la proposition Scheyven)[26]: en annexe à son rapport se trouve un projet de texte de loi créant l' «Ordre des Reviseurs d'entreprises» qui ne vise plus la profession d'expert-comptable mais une nouvelle profession libérale accessible aux seuls universitaires. La Chambre l'adopta dans une très large mesure le 22 novembre 1951.

Les difficultés au niveau du statut provenaient surtout du fait que certains désiraient poursuivre l'organisation de la profession d'expert-comptable et prévoyaient par ailleurs que la certification éventuelle du «reviseur» ne pourrait avoir de valeur que d'«avis»[27]. Alors que d'autres voyaient la nécessité de constituer une nouvelle profession indépendante, un corps d'hommes de haute valeur morale, de grande compétence, et d'entière indépendance tant vis-à-vis des pouvoirs publics que de tous les tiers étrangers à l'entreprise[28], dont la certification vaudrait *erga omnes* et ne nécessiterait ni explications ni commentaires …

e. 1953 - l'IRE et le commissaire-reviseur

Après le deuxième passage du projet à la Chambre, le Sénat s'est prononcé après rapport de Monsieur Van Hemelrijck. Après avoir constaté que la Chambre avait rebaptisé en «reviseur d'entreprises» le «reviseur-comptable» conçu par le Sénat, le rapporteur souligne le caractère impropre de l'appellation retenue par la Chambre:

---

[26] *Idem*, p. 32.
[27] *Idem*, p. 33.
[28] *Travaux parlementaires relatifs à l'Institut des reviseurs d'entreprises*, C.B.N.C.R., 1-1985, p. 9.

- le terme «revision» emporte l'idée de revoir, examiner à nouveau, pour modifier s'il y a lieu; c'est le cas des *comptes*, mais non de *l'entreprise*, qui elle n'a pas été vérifiée une première fois;
- le terme en français semble faussement faire un lien avec le conseil d'entreprise (qui est au singulier) mais en néerlandais cela n'est plus vrai, même en apparence («*bedrijfsrevisor*» et «*ondernemingsraad*»);
- faire un lien même apparent avec le conseil d'entreprise ne traduit pas l'étendue des missions qui peuvent être dévolues au reviseur par d'autres lois.

Tout en constatant que la Chambre avait préservé l'esprit du texte relatif au «reviseur-comptable» proposé par le Sénat et n'en avait modifié pratiquement que l'appellation, et afin d'éviter un troisième renvoi, le Sénat adopta le texte et la nouvelle appellation le 9 juillet 1953.

La loi du 22 juillet 1953 (*M.B.*, 2 septembre 1953) créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, était née.

Le 16 décembre 1953 paraît au Moniteur belge la loi du 1er décembre 1953 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Elle prévoit la nomination de «commissaires-reviseurs, membres de l'IRE» dans les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne (ou l'ayant fait): sur ce point les sociétés avaient jusqu'au 31 juillet 1957 pour nommer un commissaire-reviseur. Ce délai assez long était notamment dû à l'organisation du tableau des reviseurs qui allait intervenir au début de l'année 1956.

C. Conclusion

Ces débats parlementaires passionnés ne pouvaient aboutir qu'à une profession passionnante. Ce fut le cas dès l'origine et les développements actuels ne diffèrent pas de ceux d'antan. La profession continue à passionner et à susciter des débats qui confirment le rôle central qu'elle joue dans l'organisation économique de notre pays. De plus en plus, ces débats dépassent nos frontières et c'est dans un cadre européen et interprofessionnel que se posent les défis actuels.

L'Institut a 50 ans, l'expérience est là, l'énergie vitale n'a pas faibli, le reste de son histoire sera, nous n'en doutons pas, … passionnante.

«Quand tu bois de l'eau, interroge-toi sur la source» (Proverbe oriental).

3

Evolutie van het ledenbestand van het IBR

Evolution du tableau des membres de l'IRE

p. 57

ERIC VAN MEENSEL

Directeur Administratie - Administration

CHRISTOPHE D'HONDT

Attaché Administratie - Administration

Deze analyse van de evolutie van het ledenbestand is hoofdzakelijk gesteund op de gegevens die in de ledenlijst moeten opgenomen worden overeenkomstig artikel 4 van het koninklijk besluit van 20 april 1989 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (B.S. 22 april 1989) of de gelijkwaardige bepalingen van vroegere reglementeringen.

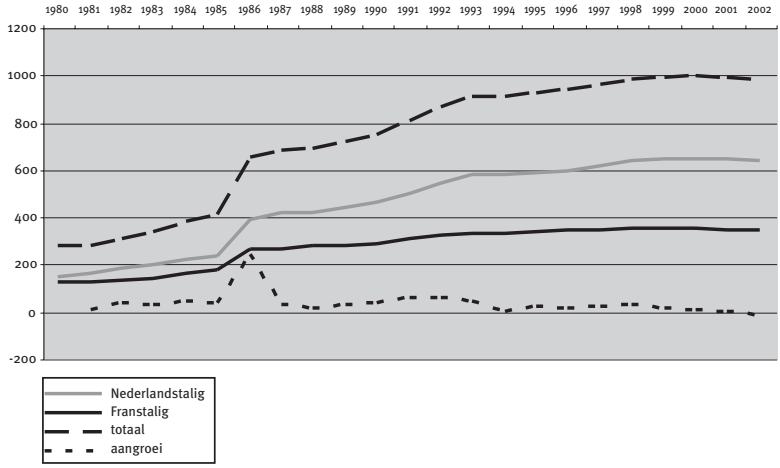
I Gegevens met betrekking tot de natuurlijke personen

De hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfsrevisoren kan aan iedere natuurlijke persoon worden toegekend die daarom verzoekt, wanneer hij beantwoordt aan de voorwaarden opgesomd in artikel 4 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Dit laatste houdt onder meer in dat de persoon die tot de eed wenst toegelaten te worden met goed gevolg de stage heeft beëindigd, ten minste 25 jaar is en niet ouder dan 65 jaar, van onberispelijk gedrag is en geen met het beroep onverenigbare activiteiten uitoefent.

Personen die in het buitenland een gelijkwaardige hoedanigheid hebben verworven als deze van bedrijfsrevisor kunnen eveneens de Raad van het IBR verzoeken om op de ledenlijst ingeschreven te worden. Indien de aanvrager geen rechtsonderhorige is van één van de landen behorende tot de EU, is echter de voorwaarde van de wederkerigheid vereist. Buitenlandse aanvragers moeten voorts het bewijs leveren van een voldoende kennis van de Belgische wetgeving om in België het beroep met de nodige bekwaamheid te kunnen uitoefenen.

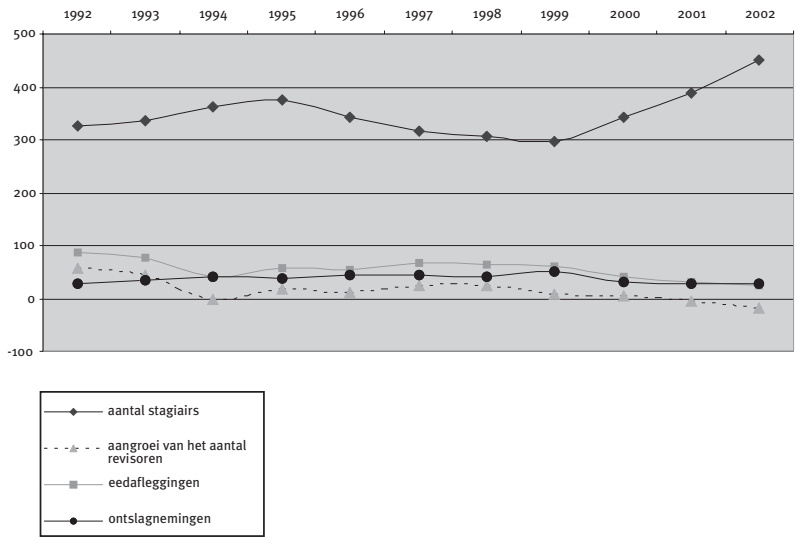
Evolutie van het ledenbestand van de natuurlijke personen

Het aantal bedrijfsrevisoren bedroeg 224 in 1960, 223 in 1965 en 218 in 1970. Vanaf 1973 begon het aantal leden langzaamaan toe te nemen, om te komen tot 235 in 1975 en 273 in 1980. De verdere evolutie van het ledenaantal blijkt uit de hiernavolgende grafiek.



De overgangsperiode voor accountants, ingeschreven in de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat van 1985, zorgde uiteraard voor een piek in de aangroei van het ledenaantal in 1986. Van 1987 tot 2000 bedroeg de gemiddelde toename van het aantal revisoren 3,80 %. In 2001 stellen wij echter een daling vast.

Of het ledenaantal in de toekomst opnieuw zal toenemen, zal uiteraard afhangen van het feit of het aantal nieuwe eedafleggingen – op enkele uitzonderingen na betreft het de stagiairs die door de Raad van het Instituut tot de eed worden toegelaten nadat zij geslaagd zijn voor het bekwaamheidsexamen – het aantal ontslagnemingen zal overtreffen. De evolutie over de laatste tien jaar wordt in de hiernavolgende grafiek samengevat.



II Gegevens met betrekking tot de vennootschappen

Sinds de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat (*B.S.* 28 februari 1985) kunnen de bedrijfsrevisoren zich verenigen in burgerlijke professionele vennootschappen naar Belgisch recht, die kunnen verzoeken om de hoedanigheid van lid van het Instituut te verkrijgen, wanneer zij de door de Koning vastgestelde voorwaarden vervullen (art. 4*bis* van de wet).

Artikel 14 van het koninklijk besluit van 15 mei 1985 tot uitvoering van de overgangsbepalingen in de wet van 22 juli 1953 (*B.S.* 30 mei 1985), bepaalt dat voormelde burgerlijke vennootschappen dienen opgericht in de vorm van een vennootschap onder firma (VOF), besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) of een coöperatieve vennootschap (CV) en bepaalt voorts aan welke andere voorwaarden deze burgerlijke vennootschappen moeten voldoen. Het koninklijk besluit eist bijvoorbeeld dat alle vennoten, zaakvoeders en bestuurders lid zijn van het Instituut der Bedrijfsrevisoren of in het buitenland een gelijkwaardige hoedanigheid hebben, terwijl de bestuurders en zaakvoerders natuurlijke personen moeten zijn.

Evolutie van het ledenbestand van de rechtspersonen

Tot 1995 gold dat de bedrijfsrevisoren zich alleen konden verenigen met één enkele vennootschap van bedrijfsrevisoren. Deze interpretatie van het exclusiviteitsprincipe, ingeschreven in artikel 29 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (*B.S.* 18 januari 1994), werd echter verlaten door de beslissing van de Raad van het Instituut in 1995, waarbij het een bedrijfsrevisor als natuurlijk persoon weliswaar niet toegelaten wordt om – behoudens uitzondering toegestaan door de Raad – in meer dan één vennootschap van bedrijfsrevisoren te participeren, doch wel om maximaal in twee vennootschappen een mandaat van bestuurder op te nemen. Voorts werd ook toegestaan dat een revisorenvennootschap kan participeren in een andere revisorenvennootschap.

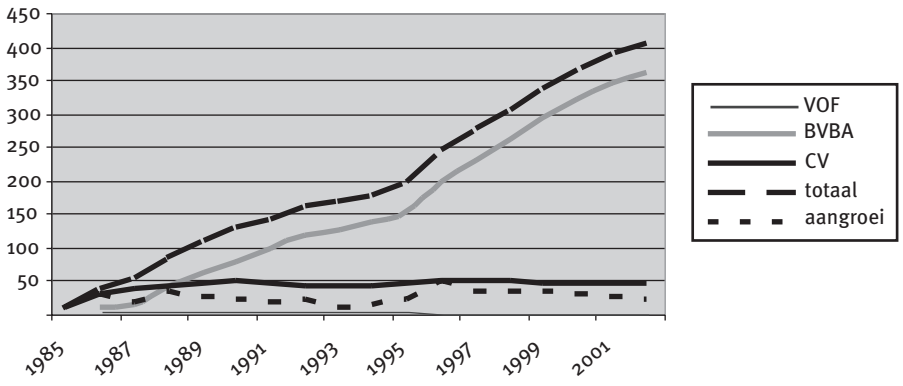
Deze beslissing maakte het de bedrijfsrevisoren mogelijk om zich op een andere wijze te structureren dan voorheen het geval was – zoals bijvoorbeeld op regionale basis of op basis van sectorale specialisatie – en verklaart mede waarom sinds 1995 het aantal revisorenvennootschappen in belangrijke mate is toegenomen.

In de hiernavolgende tabel wordt de evolutie geschetst van het aantal vennootschappen dat op de ledenlijst over de jaren heen was ingeschreven.

	VOF	BVBA	CV	totaal	aangroei
1985			8	8	
1986	2	6	27	35	27
1987	5	11	35	51	16
1988	5	39	40	84	33
1989	4	60	42	106	22
1990	4	76	47	127	21
1991	4	95	42	141	14
1992	3	116	40	159	18
1993	3	124	39	166	7
1994	2	134	41	177	11
1995	2	150	44	196	19
1996	1	196	46	243	47
1997	0	227	47	274	31
1998	0	258	46	304	30
1999	0	290	45	335	31
2000	0	317	44	361	26
2001	0	342	44	386	25
2002	0	360	44	404	18

Sinds 1997 zijn er niet langer vennootschappen op de ledenlijst ingeschreven die de vorm van een VOF hebben aangenomen.

Wij willen tot slot opmerken dat vooral het aantal op de ledenlijst ingeschreven vennootschappen die de vorm van een BVBA hebben aangenomen sinds 1995 zeer sterk is toegenomen. Het feit dat meer en meer bedrijfsrevisoren hun beroepsactiviteit onderbrengen in een eenpersoons-BVBA, die op haar beurt aandeelhouder wordt in een coöperatieve vennootschap, is daar wellicht niet vreemd aan.



3

Evolution du tableau des membres de l'IRE

Evolutie van het ledenbestand van het IBR p. 51

La présente analyse de l'évolution du tableau des membres est principalement basée sur les données devant figurer dans le tableau des membres tenu conformément à l'article 4 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (M.B., 22 avril 1989) ou les dispositions équivalentes des réglementations antérieures.

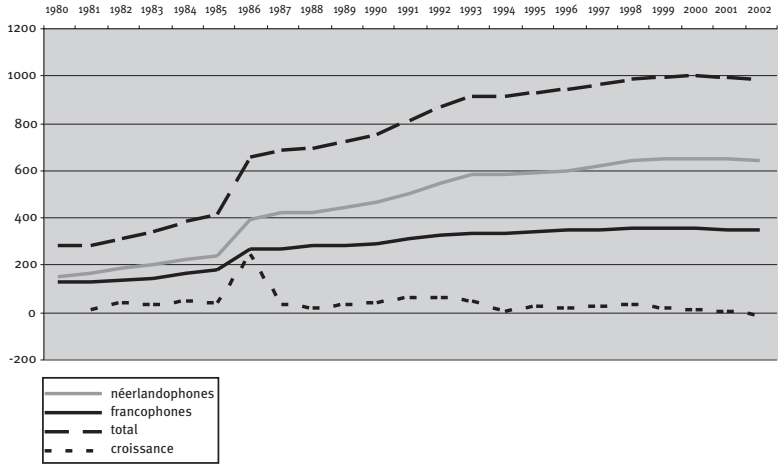
I Données relatives aux personnes physiques

La qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises peut être accordée à toute personne physique qui en fait la demande et qui remplit les conditions telles que stipulées par l'article 4 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ceci signifie entre autres que la personne désirant prêter serment doit avoir accompli le stage et réussi l'examen d'aptitude, être âgée de 25 ans au moins et de 65 ans au plus, avoir une conduite irréprochable et ne pas exercer des activités incompatibles avec la profession.

Les personnes ayant obtenu à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises peuvent également demander leur inscription au tableau des membres auprès du Conseil de l'IRE. Si le demandeur n'est pas ressortissant d'un des pays de l'UE, la condition de la réciprocité est cependant requise. En outre, les demandeurs étrangers doivent apporter la preuve d'une connaissance suffisante de la législation belge pour pouvoir exercer la profession en Belgique avec la compétence requise.

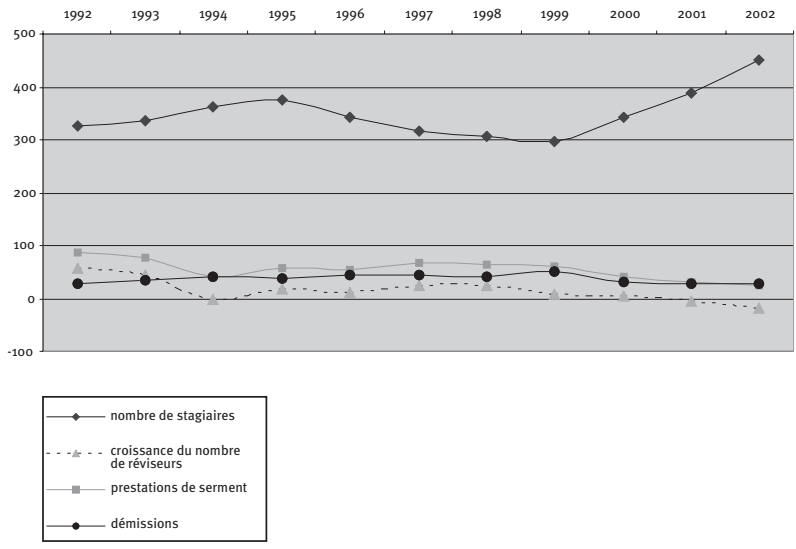
Evolution du fichier des membres des personnes physiques

Le nombre de réviseurs d'entreprises s'élevait à 224 en 1960, 223 en 1965 et 218 en 1970. Dès 1973, le nombre de membres était en hausse progressivement pour s'élever à 235 en 1975 et 273 en 1980. L'évolution ultérieure du nombre de membres est esquissée dans le graphique ci-après.



La période de transition pour les experts-comptables prévue dans la loi de 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, explique, sans aucun doute, la pointe dans l'accroissement du nombre de membres en 1986. De 1987 à 2000, la croissance moyenne du nombre de réviseurs s'élevait à 3,80 %. En 2001, nous constatons cependant une baisse.

L'augmentation future du nombre de membres dépendra, bien entendu, du nombre de nouvelles prestations de serment – il s'agit, sauf quelques exceptions, de stagiaires admis par le Conseil de l'Institut à prêter serment après avoir réussi l'examen d'aptitude –, devant dépasser le nombre des démissions. Le graphique ci-après donne un aperçu de l'évolution durant les dix dernières années.



II Données relatives aux sociétés

Depuis la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat (*M.B.*, 28 février 1985), les réviseurs d'entreprises peuvent s'associer dans des sociétés civiles professionnelles de droit belge, qui peuvent demander la qualité de membre de l'Institut, lorsqu'elles remplissent les conditions fixées par le Roi (art. 4*bis* de la loi).

L'article 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées dans la loi du 22 juillet 1953 (*M.B.,* 30 mai 1985), stipule que les sociétés civiles précitées doivent être constituées sous la forme de société en nom collectif (SNC), de société privée à responsabilité limitée (SPRL) ou de société coopérative (SC) et détermine les conditions qui doivent être remplies par lesdites sociétés civiles. L'arrêté royal requiert entre autres que tous les associés, gérants et administrateurs soient membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou aient à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle de réviseur d'entreprises, alors que les administrateurs et gérants doivent être des personnes physiques.

Evolution du fichier des membres personnes morales

Jusqu'en 1995, les réviseurs d'entreprises ne pouvaient s'associer qu'avec une seule société de réviseurs d'entreprises. Cette interprétation du principe d'exclusivité, repris dans l'article 29 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (*M.B.,* 18 janvier 1994), n'est plus d'application étant donné la décision du Conseil de l'Institut en 1995, sur la base de laquelle un réviseur d'entreprises n'est certes pas autorisé – sauf exceptions acceptées par le Conseil – à détenir des participations dans plus d'une société de réviseurs d'entreprises, mais bien à exercer un mandat d'administrateur dans maximum deux sociétés. En outre, il a également été accepté qu'une société de révision puisse avoir des participations dans une autre société de révision.

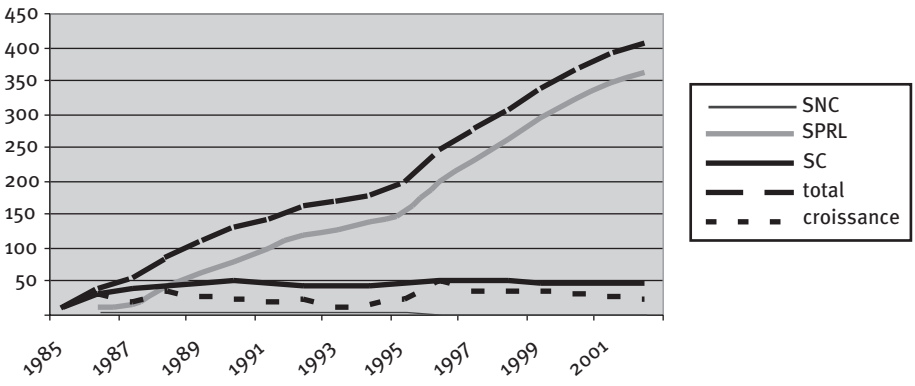
Grâce à cette décision, les réviseurs d'entreprises ont pu se structurer d'une autre façon – par exemple sur une base régionale ou sur la base d'une spécialisation sectorielle – et explique la croissance considérable du nombre de sociétés de révision depuis 1995.

Le tableau mentionné ci-après esquisse l'évolution du nombre de sociétés inscrites au tableau des membres au fil des années.

	SNC	SPRL	SC	total	croissance
1985			8	8	
1986	2	6	27	35	27
1987	5	11	35	51	16
1988	5	39	40	84	33
1989	4	60	42	106	22
1990	4	76	47	127	21
1991	4	95	42	141	14
1992	3	116	40	159	18
1993	3	124	39	166	7
1994	2	134	41	177	11
1995	2	150	44	196	19
1996	1	196	46	243	47
1997	0	227	47	274	31
1998	0	258	46	304	30
1999	0	290	45	335	31
2000	0	317	44	361	26
2001	0	342	44	386	25
2002	0	360	44	404	18

Depuis 1997, plus aucune société sous la forme de société en nom collectif n'est inscrite au tableau des membres.

Enfin, depuis 1995 nous constatons surtout une croissance considérable du nombre de sociétés inscrites au tableau des membres sous la forme de SPRL. Ceci trouve peut-être son explication dans le fait que davantage de réviseurs d'entreprises exercent leur activité professionnelle dans une SPRL unipersonnelle, qui devient à son tour actionnaire dans une société coopérative.



IBR -IRE

DEEL
PARTIE
II

Rondetafels

Tables rondes

1

Eerste rondetafel: “Vijftig jaar bedrijfsrevisoraat: lessen uit het verleden en toekomstperspectieven”

Première table ronde: «Cinquante ans de révisorat d’entreprises: les enseignements du passé et perspectives d’avenir»

Voorstelling van de deelnemers
Présentation des participants[1]

Karel Van Oostveldt

Ik ben in het beroep gestapt in 1967 als stagiair nu ongeveer 35 jaar geleden. Als medewerker ben ik begonnen bij de Heer SCHELLEKENS, later is dit BERGER, BLOCK, KIRSCHEN, SCHELLEKENS (BBKS) geworden en uiteindelijk is deze maatschap van revisoren opgegaan in KPMG.
In de jaren '90 ben ik voorzitter geweest van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Daarna heb ik nog deelgenomen aan verschillende werkgroepen van IAS en het IBR. Tevens geef ik ook nog les aan de VLEKHO en de Universiteit Antwerpen. Mijn voltijdse functie is tot midden 2003 bedrijfsrevisor.

Filip De Bock

Ik ben op 1 oktober 1996 gestart bij KPMG. Ik ben na één jaar ervaring met mijn stage begonnen en heb uiteindelijk in 2001 de eed afgelegd. Ik ben dus de jongste revisor van het Nederlandse panel.
Ik heb van deze 6 jaar bij KPMG, 2 jaar in ons kantoor te Londen gewerkt.

Wendy Saman

Ik doe mijn stage in een klein kantoor in Ukkel, waar ik ongeveer 5 jaar geleden gestart ben. Mijn stagemeester is de Heer Paul MOREAU. Van bij de aanvang van mijn stage ben ik actief geweest in het Uitvoerend Comité van de Vereniging van de stagiairs. Vorig jaar kreeg ik de functie van voorzitter binnen dit comité. In april 2002 hebben we evenwel de beslissing genomen om deze vereniging te ontbinden.

André Kilesse

Je suis actif dans la profession depuis plus de vingt ans. J'ai prêté serment en 1983. J'ai commencé mon stage en 1978 au bureau FRANSOLET à Liège qui était un bureau de taille moyenne à l'époque. J'ai ensuite créé un bureau dans les années 1985 avec mon associé et ami Michel GRIGNARD. Ce bureau a rejoint le cabinet BDO en 1992.

---

[1] Deze rondetafel vond plaats op 9 november 2002. Cette table ronde a eu lieu le 9 novembre 2002.

Je suis vice-président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et avant d'être vice-président, j'ai siégé quelques années au Conseil. J'ai été, comme le président Van Oostveldt, actif dans pas mal de commissions et comités à l'Institut. J'exerce également quelques activités académiques: je donne cours à HEC Liège et à l'Université de Liège.

Ludo Swolfs

Ik ben thans Voorzitter van het Instituut der Bedrijfsrevisoren sinds ongeveer anderhalf jaar. Daarvoor was ik 3 jaar ondervoorzitter en voordien nog een aantal jaren in de Raad. Ik ben in het beroep begonnen in 1973 bij een internationaal accountancykantoor dat toen Whinney Murray Ernst & Ernst heette, een onuitsprekelijke naam maar die is ondertussen vergeten. Thans gaat het om Ernst & Young waar ik nog altijd partner ben. Uiteraard heb ik in de loop van de jaren ook in verschillende werkgroepen, commissies enz. van het Instituut gewerkt.

Michaël De Ridder

Je suis entré dans la profession en 1997, après avoir terminé mes études. J'ai ensuite effectué mon stage d'avril 1998 à septembre 2001 dans un cabinet de taille moyenne où j'ai pu acquérir une expérience variée, tant au sein de grands groupes que de petites et moyennes entreprises. J'ai prêté serment en septembre 2001, date à laquelle j'ai rejoint l'association de réviseurs De Wolf, Gilson, Thieren & C°. Parallèlement à ces activités révisorales, j'enseigne le droit comptable à la Chambre Belge des Comptables et Experts-Comptables de Bruxelles et j'interviens ponctuellement dans des séminaires ou formations.

Philippe Bériot

Je suis dans la profession depuis 6 ans. J'ai collaboré au sein du cabinet Goossens-Gossart-Joos pendant 2 ans. J'ai ensuite rejoint le cabinet Bigonville, Delhove & C° au sein duquel j'ai commencé mon stage. Actuellement, je termine ce dernier. De plus, j'enseigne aux Facultés Universitaires Catholiques de Mons la comptabilité générale et le diagnostic financier en horaire décalé ainsi que l'évaluation de gestion au cours du jour.

Jean-François Cats

Je suis réviseur d'entreprises depuis 1982. J'ai eu la chance de travailler dans un grand cabinet international, KPMG, de voir toute l'évolution de la profession qui est passée de cabinets locaux jusqu'à des grands cabinets internationaux. J'ai créé mon propre cabinet T.C.L.M. en 1989 et j'ai présidé l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de 1998 à 2001. Depuis lors je m'occupe essentiellement des aspects internationaux de la profession et je représente l'IEC et l'IRE dans les organes internationaux. J'ai été récemment élu membre du Conseil de l'IFAC. Aujourd'hui je préside le cabinet T.C.L.M. J'étais membre du Conseil de la Concurrence et je suis actuellement membre du Conseil Supérieur de la Justice.

Michel De Wolf

J'ai fait mon stage dans un petit cabinet. J'ai prêté serment en 1991 et actuellement je dirige le cabinet De Wolf, Gilson, Thieren & C°. Je suis membre du Conseil de l'Institut depuis 4 ans et demi et membre du Comité exécutif également. Je participe surtout à tout ce qui est quelque peu de nature juridique. Par ailleurs, j'ai une activité académique assez significative en termes de temps et de publications dans les matières du droit commercial, du droit fiscal, du droit des sociétés, du droit comptable; principalement à l'Université Catholique de Louvain et accessoirement aux Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix à Namur ainsi qu'à HEC Liège.

Herman Van Impe

Ik begon als stagiair bij BBKS, mijn stagemeester was Karel Van Oostveldt en ik zit dus ook al een aantal jaren in het beroep.
Ik heb mijn eed afgelegd in 1979. Ondertussen heb ik een zelfstandig kantoor opgebouwd Van Impe & Associates waarvan ik de stichtervoorzitter ben en ben ik bestuurder bij Callens, Guevar, Van Impe & Co.
Wat de werkzaamheden in het Instituut betreft, was ik eerst commissaris en daarna lid van de Raad van het IBR. Ik ben thans nog werkzaam in commissies zoals de Commissie Bijzondere Opdrachten en in werkgroepen zoals die van de Hogescholen.
Wat academische taken betreft, ben ik op dit ogenblik *executive professor* aan de Universiteit Antwerpen Management School (UAMS) en aan de Economische Hogeschool Sint-Aloysius Management School.

I Eerste vraag - Wat was, volgens u, het belangrijkste succes van het beroep gedurende de laatste 50 jaar en waarom?

Première question - Quel a été, à votre avis, le principal succès de la profession durant les 50 dernières années et pourquoi?

Michel De Wolf
La première question consiste à indiquer, à votre avis et selon vos expériences différentes, quel a été le principal succès de notre profession de réviseur d'entreprises au cours de ses cinquante années d'existence, et pourquoi cela vous apparaît comme étant le principal succès.

Je propose d'aller du plus récent au plus ancien, et par conséquent c'est Madame Saman qui devrait s'exprimer en premier lieu.

Wendy Saman
Het belangrijkste succes van het beroep is volgens mij het feit dat er een welomlijnd kader van deontologische regels bestond, waardoor de bedrijfsrevisoren een onafhankelijke rol konden spelen binnen het bedrijfsleven. De bekwaamheid en de vakkennis van de revisoren hebben ook een toegevoegde waarde gebracht voor het vertrouwen in de functie.

Michaël De Ridder
L'une des principales réussites de l'Institut et de notre profession tout entière est d'avoir su doter la profession de réviseur d'entreprises d'un cadre structuré et organisé (normes de révision, recommandations, organes de surveillance et de discipline, contrôle de qualité, code de déontologie, etc.). En outre, l'Institut a su faire évoluer ce cadre au fil du temps et ce, essentiellement par le biais d'un travail interne à l'Institut, en limitant autant que possible les interventions externes à notre profession. C'est ce que l'on peut appeler «l'autorégulation».

De ce fait, ce travail réussi d'autorégulation permet à notre profession de disposer de toute la crédibilité nécessaire et lui permet d'être reconnue comme une profession compétente et organisée, notamment par le législateur ou les pouvoirs publics, qui considèrent généralement l'Institut comme un interlocuteur primordial dans les discussions touchant de près ou de loin au révisorat.

Filip De Bock
De sleutel van het succes voor het beroep is volgens mij nog steeds de behoefte aan controle. Ik denk dat die behoefte de laatste jaren zelfs versterkt is als gevolg van een aantal belangrijke falingen. Deze controlebehoefte heeft oorspronkelijk aanleiding gegeven tot de oprichting van het IBR. Als gevolg van een strikte kwaliteitsbewaking door het Instituut en de competentie van haar leden heeft het beroep met de jaren een visitekaartje afgeleverd dat zeker niet miskend is geworden, o.a. door de wetgever die de bedrijfsrevisor bijkomende controle-opdrachten heeft toegekend.

Bovendien kent de bedrijfsrevisor ook succes in het bedrijfsleven, en daarbij verwijs ik naar een enquête die het IBR een aantal jaren geleden heeft gehouden in het bedrijfsleven. Hieruit bleek dat een groot deel van de bedrijfsleiders de revisor als een competent en integer persoon zagen.

Het Instituut heeft bijgedragen tot deze successen door haar kwaliteitsbewakingssysteem, deontologische regels, normering van de werkzaamheden, etc. waardoor het beroep haar kwaliteitslabel steeds op een hoogstaand niveau heeft kunnen houden.

Philippe Bériot
Je pense que la réussite majeure de l'Institut est d'avoir assis la profession de réviseur d'entreprises comme un acteur incontournable de la vie économique en Belgique. En effet, l'Institut a assuré la pérennité des missions et a participé au développement de nouvelles.

Ceci se concrétise, d'une part, à travers l'élargissement du champ d'intervention du réviseur d'entreprises au fil du temps. A titre d'exemples récents, je citerai l'intervention du professionnel dans le cadre du concordat judiciaire, dans le contrôle des grandes ASBL et, dans un futur proche, la «labellisation *WebTrust*».

Michel De Wolf
Pourriez-vous expliquer ce qu'est *WebTrust*, car le lecteur n'est pas nécessairement familier avec notre jargon.

Philippe Bériot
La «labellisation *WebTrust*» est un standard international de sécurité des sites de commerce électronique, qui vise à accroître la confiance des utilisateurs dans ceux-ci. En effet, ces sites sont menacés par une série de risques qui se manifestent au niveau de la transmission de données entre deux sites internet (confidentialité des données et intégrité), de l'authenticité des contractants (fausse identité),

des paiements, etc. Après que la direction des entreprises qui hébergent ces sites, se soit engagée sur le contrôle interne mis en place pour réduire ces risques, l'auditeur évaluera celui-ci. S'il conclut à la conformité des procédures aux critères internationaux *WebTrust* préétablis, le site recevra une déclaration de conformité de l'auditeur et pourra afficher un label *WebTrust* avec la mention du ou des risque(s) raisonnablement sécurisés. Il s'agit d'un processus de vérification réalisé à intervalles réguliers.

D'autre part, le commissaire a vu sa mission d'intérêt public s'élargir en terme de contenu. Je songe notamment aux déclarations à la Cellule de Traitement des Informations financières (CTIF) en cas de soupçon de blanchiment et à la prévention dans les entreprises en difficultés. Cela confirme la confiance croissante des milieux économiques dans la profession.

Je souhaiterais également mettre en exergue le rôle de pionnier que l'Institut a joué en matière de *peer review* ou contrôle de qualité pour l'ensemble des professions libérales belges. Ce contrôle confraternel a permis d'homogénéiser la qualité des travaux au sein de cabinets de tailles différentes.

Michel De Wolf
Je propose de nous tourner vers Karel Van Oostveldt, qui est ancien président et qui a une longue carrière dans le révisorat. Est-ce que toutes ces qualités qui ont été soulignées par les plus jeunes sont pour vous effectivement celles qui ont marqué les cinquante dernières années ou bien est-ce qu'il y en a certaines que l'on oublie parce qu'elles sont peut-être déjà plus anciennes?

Karel Van Oostveldt
Misschien kan ik wel even een beetje historiek geven. Alhoewel ik niet bij de oprichting was van het Instituut der Bedrijfsrevisoren in 1953 heb ik toch de meeste oprichters persoonlijk gekend. Sinds 1953 hebben alle leden van het IBR en voornamelijk de leden van de Raad het beroep en de organisatie systematisch uitgebouwd.

In het begin waren enkel de vennootschappen die een beroep deden of beroep gedaan hadden op het publieke spaarwezen verplicht onder hun commissarissen een bedrijfsrevisor te benoemen. Bovendien moesten de revisoren van de grotere ondernemingen – met name de portefeuillemaatschappijen – erkend zijn door de Bankcommissie (nu Commissie voor het Bank- en Financiewezen). Dit had tot praktische consequentie dat alle "grote" mandaten werden uitgeoefend door bankrevisoren.

Deze toestand werd veranderd door de hervorming van de Vennootschappenwet en de wet op de ondernemingsraden in 1985. Op dat ogenblik heeft het Instituut een belangrijke en prestigieuze vooruitgang gekend. Men heeft een overgangsperiode moeten invoeren om het aantal leden op te voeren. Op korte tijd is het ledenaantal gestegen van bijna 400 naar 800. Ik heb altijd gedacht dat men naar 1.000 leden zou gaan. Het 1.000e lid heeft men nooit kunnen vieren. Wie weet komt dit nog?

Door de hervorming van de Vennootschappenwet in 1985 kreeg de revisor een attesterende functie in de meest nieuwe zin. Bovendien kreeg de bedrijfsrevisor het monopolie van de certificatie ten aanzien van derden. Daar kwam nog bij dat elke ondernemingsraad een bedrijfsrevisor moest benoemen om de financieel economische informatie te certifiëren en toe te lichten. Dit was voor de marketing van de revisor zeer belangrijk want hierdoor kon de revisor tonen aan de ondernemingsraad hoe hij in de onderneming optrad en welk soort werkzaamheden hij uitvoerde. Alzo kreeg hij in de ondernemingsraden de kans een flink stuk prestige op te bouwen. Spijtig genoeg heeft de wetgever bij de volgende veranderingen van de vennootschapswetgeving het monopolie van de certificatie gedeeltelijk teruggedraaid. Door de aangroei van het ledenaantal kreeg het Instituut echter de financiële mogelijkheid om controlenormen uit te werken en een goede interne organisatie op te bouwen.

André Kilesse

Plusieurs éléments doivent être mis en exergue au terme de nos 50 ans d'existence. Le premier aspect est que nous avons réussi le challenge, je pense de manière très satisfaisante, d'organiser l'autorégulation de la profession. Dès 1953, le législateur a très clairement confié à notre Institut cette tâche d'organiser et de surveiller la profession. Je sais que plusieurs professions libérales disposent aussi d'une certaine forme d'autorégulation mais je pense que la nôtre est assez large.

C'est d'abord une autorégulation en matière d'accès à la profession. Bien entendu, interviennent des professeurs d'université au niveau de l'examen d'entrée etc. mais je dirais que dans une très large mesure, la profession organise l'accès à la profession, le stage, les examens d'aptitude, les examens pour candidats étrangers, etc.

Nous avons réussi l'autorégulation, également au niveau de la surveillance, que ce soit la surveillance dans son acception habituelle de l'exercice de la profession ou que ce soit le *peer review*. Nous avons été un des premiers pays en Europe (1984) à mettre en place ce *peer review* et nous sommes toujours considérés aujourd'hui en Europe comme un des précurseurs, un des modèles en matière de *peer review*.

Nous avons pu mener la fonction de soutien administratif aux instances disciplinaires avec indépendance et respect des procédures et du secret professionnel, puisqu'elles sont, bien entendu, tout à fait indépendantes du Conseil.

Un deuxième aspect qui me frappe notamment par rapport aux autres professions libérales est que nous sommes une profession unie au niveau fédéral et une profession bilingue. Pensons aux avocats ou aux fédérations de notaires. Bien entendu, d'autres raisons (la notion d'arrondissements judiciaires par exemple) jouent ici un rôle, mais ce n'est pas toujours évident pour une profession libérale de rester unie et bilingue. Or, nous avons aussi réussi ce challenge et de très belle manière.

Un troisième aspect est que nous sommes appréciés dans les entreprises. L'étude qui a été menée, il y a deux ou trois ans, l'a démontré. Nous sommes appréciés tant au niveau de notre compétence que de notre intégrité et également de notre indépendance, même si la perception de la profession est malmenée depuis un an ou deux à la suite de différents événements belges ou étrangers. D'importantes missions d'arbitrage sont souvent confiées à des réviseurs par des avocats à la recherche d'un expert indépendant.

Un quatrième aspect, sur un horizon de cinquante ans, est notre rayonnement scientifique. Nous avons publié de nombreuses études de bonne qualité. En dehors des professions juridiques qui, elles, publient de manière naturelle, je relève peu de professions économiques qui publient autant que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Nous publions des études scientifiques mais aussi des normes. Les normes, les recommandations, les notes techniques, les vademecums, etc. sont largement connus et je pense qu'il s'agit de publications de qualité.

Enfin, mais le président Van Oostveldt l'a rappelé, nous jouons un rôle important vis-à-vis des conseils d'entreprise. Je crois que ce rôle est apprécié et c'est à mes yeux également un point positif important des cinquante dernières années.

Jean-François Cats
Je vois trois succès majeurs et incontestables. Il faut bien se rendre compte qu'en 1953 la loi ne s'appliquait qu'aux banques et aux holdings, c'était juste après la guerre.

Dès que la loi comptable a été votée en 1975, nous avons connu, grâce à l'apport de cette loi, aussi bien les experts-comptables que les réviseurs, une amélioration extraordinaire de la qualité des états financiers des entreprises. Cela a donné une

sécurité et une qualité d'information énormes parce que la Belgique est un des seuls pays à avoir coulé dans sa loi une doctrine comptable. On a donné un caractère légal à la pratique comptable, ensuite on a légalisé une profession.

La deuxième étape c'est la loi du 21 février 1985 qui crée un Institut des Experts-Comptables dont on reconnaît le titre par la loi. Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé et dès lors on abandonne définitivement toute autorégulation pure de la profession. La profession devient une profession régulée avec un grand nombre de latitudes, de missions données à l'Institut. En même temps par la loi et en 1985, presque 13.000 entreprises deviennent contrôlées par un commissaire aux comptes. On donne également des missions, une compétence et des responsabilités spécifiques aux experts-comptables.

Les réviseurs de ma génération se souviennent que les premiers comptes que nous avons contrôlés en 1985 contenaient des erreurs même dans les grandes entreprises, des inexactitudes très importantes. Je vais vous en donner une par exemple.

Il y avait une mineure mais qui avait une influence significative.

Presque aucune entreprise n'avait comptabilisé une provision pour un treizième mois ou, plus généralement, aucune provision sociale. Pas de pécule de vacances et treizième mois et nous avons des comptes en 1986 qui étaient dans de tels états que dans beaucoup de cas nous avons dû prendre le risque de les corriger progressivement en deux, trois années. Mais si nous avions, si la profession avait été déraisonnable en 1986, on aurait connu des bilans épouvantables si on avait dû tout corriger en un an. Il y a eu un apport, dont seuls les initiés peuvent se rendre compte, qui est énorme dans la qualité et la fiabilité des états financiers.

Michel De Wolf
Vous dites que seuls les initiés peuvent s'en rendre compte. C'est-à-dire?

Jean-François Cats
Les experts-comptables, les réviseurs d'entreprises, les gens qui étaient là à l'époque – nous étions à peu près 400, 500 réviseurs d'entreprises – ne parlaient pas du tout de transparence. A l'époque, la transparence n'existait pas, on parlait de respect de la loi. La conception de la communication financière était très différente de maintenant. Et les exigences aussi. La profession a donné un apport énorme.

Deuxième apport, qui est fondamental pour les réviseurs d'entreprises, est le rôle dans les conseils d'entreprise. Bien entendu, il a été critiqué parfois par des

représentants des organisations représentatives des travailleurs. Mais toutes les enquêtes ont montré un taux de satisfaction entre 75 et 88 %. Et la participation des réviseurs d'entreprises au moins une fois au conseil d'entreprise pour discuter des comptes annuels et en donner l'analyse, est un élément de stabilité sociale fondamentale des entreprises. Pourquoi? Parce que si au moment d'une négociation on est d'accord sur les comptes, c'est la base de départ de la négociation.
Donc, l'intervention d'un tiers permet déjà d'éviter une part de la discussion très importante, c'est un deuxième aspect que je trouve extrêmement positif.

Le troisième élément de succès de la profession – un succès que l'on doit aux instituts, aux membres, aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables, qui se sont investis dans les instituts – c'est l'accroissement en 20 ans de la compétence des experts-comptables et des réviseurs d'entreprises. On a augmenté les exigences en matière technique et déontologique, des examens ont été organisés. Nous étions 350 réviseurs lorsque je suis entré dans la profession, il y a aujourd'hui un peu plus de 4.000, 4.500 experts-comptables externes, il y a un peu moins de 1.000 réviseurs et le niveau de compétence et d'exigence de ces professionnels n'a plus rien à voir avec ce qu'il était il y a 25, 30 ans. Il y a une augmentation très importante du degré de compétence que nous devons aux réviseurs et aux experts-comptables.

Michel De Wolf
La conclusion reviendra au président en fonction de l'Institut qui a pu entendre des points de vue venant de parcours très différents.

Ludo Swolfs
Het is moeilijk om nog veel nieuwe elementen aan te brengen. Ik voel natuurlijk ook dat in alles wat gezegd wordt veel waarheid schuilt en de punten die benadrukt worden hangen volgens mij eerder af van de persoonlijke ervaring of de lengte van de ervaring.

Persoonlijk denk ik dat die hervorming van midden jaren '80, zoals Karel Van Oostveldt heeft aangehaald, de mogelijkheid heeft gecreëerd om al die dingen te bereiken die nu worden aangehaald als zijnde de positieve aspecten van het beroep; dat dit heeft toegelaten om professioneel te gaan werken in grote kantoren met structuren maar ook dat de kleine kantoren een beroep konden doen op de technische kennis die aanwezig is in het Instituut.

De houding van de buitenwereld is in de jaren die daarop volgden zeer positief geëvolueerd ten aanzien van het beroep en ik denk precies omdat het beroep vanaf

dat moment erin geslaagd is om een kwaliteitslabel te behouden, om zijn eigen normen te laten respecteren, om goed toezicht uit te oefenen en om goed op te leiden.

In het licht van wat er recent in het zakelijk leven gebeurt en ook ten aanzien van ons beroep op internationaal vlak, vergeet men nogal eens dat men in België spreekt van autoregulering maar in feite zijn wij al sinds lang een systeem gewend van hetgeen men in het Engels *monitored selfregulation* noemt. Het is al vrij lang dat er niet alleen aan het Instituut opdrachten worden gegeven om toezicht te houden enz. maar er bestaat in België ook al heel lang een Hoge Raad voor de Economische Beroepen die adviezen geeft en een zekere vorm van toezicht uitoefent over het beroep. Mijn indruk is soms, als men vooral de berichten vanuit de Verenigde Staten hoort over een gebrek aan toezicht op de auditors, aan deontologie of aan onafhankelijkheid, dat men dat in de media nogal eens gemakkelijk overneemt als zijnde een universeel verschijnsel maar als we dan de detailvergelijking kunnen maken, dan moeten de meeste mensen toch vaststellen dat eigenlijk in Europa en met name in België, de situatie al sinds een jaar of tien toch helemaal anders is en dat de systemen van *monitored selfregulation* hier blijkbaar toch hebben gewerkt.

Een ander aspect dat nog niet aan bod is gekomen, is de mate waarin het beroep interprofessioneel samenwerkt en kan samenwerken. Er bestaan studies over de mate waarin vrije beroepen met elkaar samenwerken en ik herinner mij dat het beroep van bedrijfsrevisor datgene is dat de meeste interprofessionele samenwerkingen heeft, zowel met accountants als met andere beroepsbeoefenaars. Ik vind dat belangrijk want samenwerking brengt nieuwe ideeën en nieuwe mogelijkheden, het laat toe specialismen uit te diepen en de kwaliteit van het werk en in essentie de controle op die kwaliteit te verhogen.

Misschien nog een laatste aspect waar ik, naast de interprofessionele samenwerking, aan denk is dat ons beroep er ook in geslaagd is, en dan voornamelijk gedurende de jaren ’90, om internationaal zeer goed mee te draaien. Wij hebben resoluut gekozen om de nieuwste internationale ontwikkelingen te volgen, te bekijken, in te voeren. Recent nog met de invoering van de internationale controlenormen, de ISA’s, alsook de voorbereiding en de hulp aan de bedrijven om de internationale accountancynormen (IAS/IFRS) in te voeren. Dat zijn twee recente voorbeelden maar ik denk ook aan andere onderwerpen zoals op het gebied van toezicht, *peer review*, enz. zijn wij steeds bij de eersten geweest om in dat internationaal kader te denken.

Michel De Wolf
Ce premier tour de table a montré que pour les plus jeunes, la crédibilité actuelle de la profession est bien présente à l'extérieur. Les un peu moins jeunes ont davantage mis en lumière des éléments d'ouverture interprofessionnelle et internationale.

Il est malheureusement temps de passer aux aspects moins positifs.

II Vraag 2 - Wat was, volgens u, de belangrijkste tegenslag van het beroep gedurende de laatste 50 jaar en waarom?

Question 2 - Quel a été, à votre avis, le principal échec de la profession durant les 50 dernières années et pourquoi?

Herman Van Impe

In de Franstalige vraag staat "le principal échec de la profession" gedurende de laatste vijftig jaar. Ik geloof dat deze formulering een zeer belangrijk aspect vormt in de beoordeling van ons beroep.

Ik zou het eerder, in plaats van over mislukkingen, over een aantal minpunten willen hebben. En die minpunten niet zozeer op het vlak van individuele dossiers maar meer algemeen: de plaats van ons beroep en de perceptie ervan binnen het maatschappelijk verkeer. In die zin kunnen we nader bekijken wat wij als revisor vinden wat beter had gekund (minpunten). Ten tweede, wat voelen wij als revisor aan wat de buitenwereld vindt wat beter had gekund.

Ten slotte zou ik nog één link willen leggen: we moeten leren uit minpunten, uit eventuele fouten uit het verleden en misschien kunnen we dan een brug slaan naar vraag 3 want dat leerproces kan een uitdaging zijn naar de toekomst toe.

Karel Van Oostveldt

In de hervorming van de Vennootschappenwet is men in 1991 ook andere beroepen bij de certificatie van bepaalde verrichtingen gaan betrekken en werd onrechtstreeks het geven van een consultingopdracht samen met certificatie geïntroduceerd.

Uiteindelijk heeft dit de revisor geen kwaad gedaan maar het heeft wel heel wat psychologische gevolgen gehad voor de revisoren die vonden dat zij naast revisor ook andere zelfstandige beroepen moesten kunnen uitoefenen. Gedeeltelijk was dat te wijten, denk ik, aan enkele schandalen die zich ook reeds in de jaren '90 hebben voorgedaan, schandalen die vooral te wijten waren aan wat ik zou durven noemen het gebrek aan techniciteit en de verandering in de boekhoudwetgeving in het algemeen. In de jaren '90 ontstond de wetgeving op de geconsolideerde jaarrekening. Ook in de jaren '90 ontstond een veel grotere behoefte om een beroep te doen op kapitalen door de beursgang van vennootschappen, maar het is ook toen dat wij de grote overnames gekend hebben, nl. de verhuizing, als ik het zo mag zeggen, van heel wat Belgische bedrijven naar andere landen en naar andere beslissingscentra.

Ik denk dat het revisoraat zich in die periode goed verdedigd heeft, maar dat wij desalniettemin een enorme *expectation gap* hebben geschapen. Wij zijn naar buiten gegaan, wij hebben het beroep verdedigd en we hebben gezegd 'kijk dit kunnen we', en die *expectation gap* is op dit ogenblik nog steeds niet opgelost. Wij komen naar buiten met een kwaliteitsimago maar helaas wordt het kwaliteitslabel niet altijd op een terechte manier door de buitenwereld verstaan. Ik denk dat dit één van onze belangrijkste toekomstige acties zal moeten zijn, zeggen wat wij doen en hoe we het doen en welke verantwoordelijkheid wij nemen en kunnen nemen.

Ludo Swolfs
Ik weet dat wanneer men teruggaat in de tijd, men geneigd is om eerst aan het meer recente verleden te denken of aan de actualiteit, dan wel echt een fundamentele analyse te maken van hoe erg het daarvoor geweest is. Ik denk evenwel dat wat er in de laatste twee jaar in ons beroep is gebeurd – de vertrouwenscrisis die er internationaal rond dit beroep heerst – de grootste tegenslag is die het beroep heeft gekend.

Er zijn vroeger ook wel falingen geweest of auditmislukkingen maar de aandacht die er nu wordt aan gegeven of aan gegeven is, is enorm, evenals de consequenties voor sommigen van de beroepsbeoefenaars, waarbij we het beroep in internationale context bekijken, denken we bv. aan de volledige ondergang op een paar weken tijd van Andersen in de Verenigde Staten.

Ik denk ook dat het feit dat we in België een opgesplitst beroep hebben als ik naar de brede accountancysector kijk, opgesplitst onder revisoren, accountants, boekhouders, belastingconsulenten, niet ideaal is voor dat beroep. Als we vergelijken wat ons Instituut met zijn 1.000 leden kan presteren, dan ben ik soms enorm verwonderd van wat er op tafel kan komen aan publicaties, technische analyses enz. en ook wat onze bijdrage internationaal toch nog is in vele werkgroepen. Maar als we dat vergelijken met de basis waarop men in Nederland, in het Verenigd Koninkrijk en in Frankrijk kan terugvallen om effectief te werken in het beroep; daar heeft men duizenden leden omdat die beroepen eigenlijk wel apart bestaan doch in een grotere eenheid verenigd zijn en dus kan men gemakkelijker terugvallen op die grotere eenheid om al die materies zowel menselijk als materieel te ondersteunen.

André Kilesse
Je dirais aussi que sur un horizon de 50 ans, on est évidemment tenté de se tourner vers les années les plus récentes. Mais je crois qu'effectivement, comme l'a dit le président, les deux dernières années sont parmi les 50 années écoulées les plus

dommageables non seulement pour la profession mais aussi pour la crédibilité de l'information financière de manière générale que ce soit au niveau des administrateurs, des banques d'affaires, des agences de rating, etc. Les auditeurs n'ont en effet pas été les seuls sous le feu de la rampe.

J'aperçois encore deux autres échecs durant les cinquante ans écoulés.

Depuis 15 à 20 ans, malgré les efforts effectifs menés par les différents conseils de l'Institut, il faut reconnaître un manque de communication. Je n'en connais pas la solution. C'est le fameux *expectation gap*. Voici peu, un professeur d'université m'a dit: «*Dans votre profession vous devez faire face à un expectation gap «axiomatique». Il s'agit d'un expectation gap incompressible et vous ne devez pas avoir comme objectif de le réduire à zéro. C'est impossible.»* Je lui ai demandé de m'expliquer. *«Ce qu'attend le grand public, c'est le risque zéro. Et le risque zéro est impossible. Donc, c'est un expectation gap axiomatique. Il est de base et il est incompressible.»* Cela m'a un peu frappé mais c'est vrai. Je crois que nous devons nous habituer à vivre avec une certaine insatisfaction du public. Elle existera toujours.

Cette question de communication est un challenge qui n'est pas facile.

Le troisième point qui m'a frappé dans les quinze à vingt dernières années, c'est que nous n'avons pas réussi au début des années '90, où effectivement des missions de contrôle ont été attribuées à d'autres professions, à bien définir avec l'Institut des Experts-Comptables les missions de chacun. Nous avons manqué de rigueur en matière d'activité principale et je crois que c'est en partie dû à la période transitoire (1985).

Michel De Wolf
André, peux-tu expliquer la problématique de l'activité principale?

André Kilesse
La loi de 1953 impose qu'un réviseur ait comme activité principale des missions d'attestation d'états financiers ou d'autres missions révisorales. Je pense que si nous avons manqué de rigueur à cet égard, c'est parce qu'entre les années '85 et '95, pratiquement la moitié des professionnels étaient issus de la période transitoire. Quand en 1985 notre profession a pratiquement triplé – avec essentiellement des experts-comptables qui ont bénéficié de la «passerelle» –, il a fallu un certain temps avant de les conduire vers cette activité principale. Cela a probablement pris un peu trop de temps et je crois qu'au fil des années, un manque de communication s'est

installé envers l'Institut des Experts-Comptables. Je pense que les années '90 à '95 ont été influencées par ce manque de clarté, ce manque de communication.

L'accord passerelle entre les deux Instituts date de 1998. On aurait dû disposer d'un tel accord dès le début des années '90.

Je regrette donc qu'au cours de ces quinze dernières années, nous n'ayons pas mieux géré l'évolution des deux professions en harmonie avec l'Institut des Experts-Comptables. Notre profession a manqué de fermeté dans ce débat notamment en ce qui concerne le respect du principe de l'activité principale.

Jean-François Cats
Objectivement, en termes professionnels et techniques, je ne pense pas qu'il y ait eu de véritables échecs.

Je partage l'idée que notre principal échec se situe en matière de communication. Nous aurions dû et nous devons encore mieux crédibiliser la profession, mieux faire comprendre ce que nous faisons, mieux intervenir et plus souvent dans les mécanismes de décision et de régulation, et donc être plus pro-actif dans la manière de faire comprendre la profession.

La profession a eu peu d'égards pour les interlocuteurs publics, et a toujours pensé qu'elle était autorégulatrice. Or, cela est une erreur stratégique et factuelle très importante parce qu'en Belgique la profession n'a jamais été autorégulatrice.
Il faut différencier ce qui était en Belgique de ce qui est dans les pays anglo-saxons. Ici, la loi comptable est une loi, l'Institut a été institué par la loi, le commissariat est dans la loi, la formation des réviseurs c'est l'arrêté royal du stage, la déontologie, c'est l'arrêté royal déontologie. Le *Public Overside Body*, c'est le Conseil supérieur des Professions économiques, c'est la loi. Les représentants au Conseil supérieur ne sont pas membres des Instituts. Les organes disciplinaires ne sont pas autorégulés puisqu'ils sont composés, conformément à la loi, notamment par des magistrats.
La profession n'a jamais été autorégulée et ne le sera jamais. On oublie toujours de dire qu'il y a la huitième directive et la huitième directive est, par essence même, la négation de l'autorégulation. Un certain nombre de dirigeants de la profession n'ont pas réalisé que nous n'étions pas dans un système d'autorégulation. Ce fut une erreur de l'Institut.

Herman Van Impe
Ik geloof dat wij vier eminente collega's aan het woord gekregen hebben, die deze perioden ook hebben meegemaakt. Wij kregen eigenlijk totnogtoe drie elementen die altijd tot uiting komen.

Eerst en vooral is er de fameuze *expectation gap*, ten tweede gaat het over de wettelijke hervorming en ten derde de plaats van drie beroepsinstituten: het IBR, het IAB en het BIBF.

Ik denk dat het zeer nuttig is, ook in de context van vijftig jaar IBR, van de jongeren onder ons te horen of zij hetzelfde aanvoelen hebben over dat verleden, niet alleen van wat uzelf recent hebt meegemaakt, maar ga gerust ook verder in de tijd terug. Wat is uw conceptie van dat verleden ook wat minpunten betreft?
Wij kunnen er een synthese van maken om daar voor de toekomst de nodige lessen uit te trekken. Ik zou in die zin graag het woord verlenen aan collega Michaël De Ridder.

Michaël De Ridder
C'est bien évidemment plus difficile pour un jeune réviseur de mettre en exergue les échecs du passé. Je n'ai certes pas le recul de mes confrères plus expérimentés. J'évoquerai plutôt des lacunes ou points à améliorer.

La principale lacune qui me vient à l'esprit est la question de la perception de notre profession par les tiers. Je rejoins en fait quelque peu l'idée émise par les confrères Kilesse et Cats à propos de l'*expectation gap*.

Cette inévitable différence entre ce que peut offrir notre profession et les attentes grandissantes des tiers est très difficile – voire impossible – à combler. Il n'empêche que la perception de notre profession pourrait être améliorée à différents niveaux. J'illustrerai ceci par les points suivants.

En premier lieu, il y a le déficit de communication au niveau du rôle positif et de la plus-value que peut apporter un réviseur aux entreprises, particulièrement aux PME (mêmes à celles non soumises à l'obligation d'un contrôle externe), qui forment un tissu économique très important dans notre pays.

En effet, dans ces entreprises, la présence d'un réviseur, agissant en qualité de commissaire ou d'une manière moins formalisée, par exemple en tant qu'auditeur contractuel ou conseiller, peut apporter une plus grande crédibilité à l'ensemble de

l'information financière de la société ainsi qu'une sécurité accrue, tant pour les tiers tels que les actionnaires, banques, fournisseurs, pouvoirs publics mais aussi, et surtout, pour les gestionnaires de l'entreprise.

Il est évident que ce déficit de communication en matière de services et avantages que peut offrir notre profession est à mettre en parallèle avec l'existence des deux autres instituts, celui des experts-comptables et conseils fiscaux et celui des comptables et fiscalistes, qui ont également un rôle essentiel de conseiller de l'entreprise et qui sont les interlocuteurs traditionnels de petites et moyennes entreprises.

Il n'empêche que l'adjonction, récurrente ou ponctuelle, d'un regard externe et indépendant, même si la fonction exercée n'est pas stricto sensu celle de commissaire, peut permettre à la société d'améliorer la qualité de son information financière, ce qui devient de plus en plus essentiel dans le monde d'aujourd'hui.

Dans le même ordre d'idées, je relèverai également le déficit de communication relative à la perception de notre profession en période de crise. Ces dernières années ont connu plusieurs scandales financiers importants, avec pour conséquence une remise en cause indirecte de notre crédibilité. Les acteurs financiers et le grand public, mais aussi le législateur et les pouvoirs publics, ont probablement besoin d'être rassurés au lendemain de ces crises. Des efforts de communication lors de ces moments seraient peut être à envisager. Je soulignerai cependant que la solution à ces «crises de confiance» ne saurait, vraisemblablement, venir uniquement de l'Institut.

Enfin, dans un domaine plus pratique, il y a la problématique de la perception de notre profession dans l'accomplissement par le réviseur de sa mission de certification des informations économiques et financières au conseil d'entreprise. La fonction exacte du réviseur est parfois méconnue de la part des représentants des travailleurs, qui peuvent avoir de ce fait l'impression que leurs attentes ne sont pas prises en considération par celui-ci. Ce que fait exactement le réviseur, ce qu'il peut faire ou ne pas faire, la problématique de l'indépendance, la portée de sa certification, etc. sont autant d'éléments pour lesquels le réviseur doit jouer un rôle pédagogique important face à ses interlocuteurs. Une période de crise dans l'entreprise rendra en outre l'accomplissement de ce devoir d'information encore plus difficile. L'autorégulation de notre profession – élément mis en évidence dans les principales réussites de notre profession – a pour corollaire de rendre son image plus «nébuleuse» pour un tiers qui ne connaît pas son fonctionnement. C'est peut-être à ce niveau que l'Institut aurait pu agir d'une manière plus pro-active, notamment à

l'égard des organisations représentatives des travailleurs, en explicitant davantage le contexte global dans lequel intervient le commissaire. L'échec serait en fait de ne pas avoir su accompagner cette mission particulière d'une communication adaptée, prenant en compte les spécificités des destinataires de l'information, destinataires différents de ceux habituellement rencontrés pour les autres rapports révisoraux.

Herman Van Impe
Michaël, dank voor uw bijdrage. Hebben de andere vertegenwoordigers van de jonge revisoren hierover dezelfde mening? Of wensen zij er nog een aantal punten aan toe te voegen?

Philippe Bériot
Tout d'abord, c'est évidemment un peu antinomique pour moi de parler d'échecs pour une profession dont je souhaite vivement grossir les rangs.

J'aimerais également épingler l'*expectation gap*. Ce dernier consiste en un décalage entre la mission dévolue au commissaire (réviseur), orientée par le principe d'importance relative, et les attentes trop larges du public vis-à-vis de cette mission. L'insatisfaction de l'opinion publique se manifeste notamment en matière de détection de fraudes alors même qu'il s'agit d'un aspect accessoire d'une mission de commissaire et que celui-ci n'est tenu qu'à une obligation de moyen.

L'*expectation gap* résulte donc de la perception par le public de la qualité d'un audit. Le rapport de révision est l'outil de communication central de cette perception. Cependant, il est standardisé, contexte international oblige, alors même qu'il est destiné à des tiers intéressés présentant des niveaux de connaissances hétérogènes. Il ressort d'études que la source de mécontentement des tiers vient principalement du fait qu'ils consultent un rapport standardisé, qu'ils ne savent pas quels travaux ont été réalisés, ni surtout les limites de ceux-ci.

Revenons à la «labellisation *WebTrust*»: en cette matière, l'utilisateur du site peut par le biais d'un hyperlien en cliquant sur le label *WebTrust* obtenir des explications sur le contenu des méthodes de travail adoptées par l'auditeur. Dans le futur, il me semble que cet outil de communication pourrait être adapté à d'autres missions du réviseur d'entreprises de façon à améliorer la communication et donc réduire l'*expectation gap*.

Filip De Bock
Ik heb daar eigenlijk niet veel aan toe te voegen en misschien maar goed ook want tenslotte hebben we het hier over tegenslagen die ons beroep gekend heeft. Wat ik persoonlijk één van de belangrijkste minpunten vind is de slechts zeer beperkte bekendheid van het beroep bij het algemeen publiek. Bovendien heeft het beroep als gevolg van de alom gekende falingen een negatief imago opgekleefd gekregen. Het is natuurlijk jammer dat een beperkt aantal negatieve gevallen duizenden successen in de vergeethoek dringen.

Herman Van Impe
Mevrouw Saman, u heeft de eer deze ronde af te sluiten. Ik geef u dan ook graag het woord met ofwel een bevestiging ofwel een aantal bijkomende elementen.

Wendy Saman
Ik sluit mij volledig aan bij de Heer De Bock. De laatste jaren is het vertrouwen in de externe controle door bedrijfsrevisoren inderdaad geschaad. Ik denk evenwel dat daarin een belangrijke taak schuilt voor iedere bedrijfsrevisor naar de toekomst toe om ervoor te zorgen dat het vertrouwen in het beroep hersteld wordt en dat zij opnieuw bewijzen het vertrouwen meer dan waard te zijn. Iedere bedrijfsrevisor moet zijn verantwoordelijkheid opnemen om terug geloofwaardigheid te bekomen om het beroep met alle respect te kunnen voortzetten.

Herman Van Impe
Dit precaire punt is naar de toekomst toe een goede afsluiter: dat vertrouwen moet komen ook individueel vanuit de revisoren zelf van de dagdagelijkse praktijk binnen ons beroep en ik zou zeggen dat dit inderdaad een wijs besluit kan zijn voor dit punt.

Wij onthouden voornamelijk qua minpunten de *expectation gap* en dat ook de wetgever ons niet altijd gevolgd heeft met de consequenties vandien, ook met name in verband met de *expectation gap*, ook naar KMO's toe. Voor velen is het toch soms één pot nat, tot wie moet hij zich richten, enz. Ik geloof dat daar het Instituut ook nog, en dat is dan de derde vraag, veel kan aan doen naar de buitenwereld toe. Wij onthouden ook het nut voor sommige actoren binnen dit maatschappelijk verkeer. Er is terecht verwezen naar de rol die wij gespeeld hebben op het niveau van de ondernemingsraad, op het niveau van de KMO's, op het niveau ook van de perceptie, misschien van de aandeelhouders wat niet vernoemd is, maar wanneer we spreken over *expectation gap* is dat natuurlijk de eerste actor. Wij hebben het initiatief genomen om die minpunten niet uit de weg te gaan. Ik denk dat ook

van ons verwacht wordt als beroep, ook naar de buitenwereld toe, dat wanneer wij durven, willen en moeten kunnen praten over successen, wij ook een aantal minpunten moeten kunnen aanhalen. Misschien ook als brug naar de derde vraag, zeker en vast wel de belangrijkste.

Michel De Wolf

Une petite nuance peut-être: il faut – je pense que le terme de l'*expectation gap* a été très dominant – à cet égard rappeler qu'il y a environ 12.000 rapports de réviseurs déposés par an à la Banque Nationale et qu'il y a tout au plus 10, 20 rapports qui posent problème par an, un nombre statistiquement extrêmement faible. Il y a une autre profession libérale qui connaît presque un taux d'échec de 100 %, qui est la médecine, puisque la médecine n'a jamais empêché personne de mourir. Il y a 100 % de décès malgré la médecine, ce qui illustre effectivement l'*expectation gap*, à savoir une différence entre ce qu'une profession prétend offrir et ce que le public en attend. Du côté des médecins, l'*expectation gap* est relativement limité. C'est vrai qu'il y a aussi des contestations à certains moments sur des questions de responsabilité médicale, mais de manière relativement accessoire, tandis que de notre côté, avec un nombre d'incidents très limité, nous avons parfois la fausse impression d'énormes difficultés qui existeraient dans ce que nous faisons.

III Vraag 3 - Wat is, volgens u, de belangrijkste uitdaging van het beroep voor de toekomst en waarom?

Question 3 - Quel est, à votre avis, le principal défi de la profession pour l'avenir et pourquoi?

Michel De Wolf
C'est une question qui est en même temps la synthèse des deux premières et une conclusion.

André Kilesse
J'aperçois essentiellement trois défis à relever et je souhaiterais les citer par ordre d'importance.

Le premier défi, et le plus important, c'est la formation. La formation à différents niveaux. Tout d'abord, dans les matières comptables qui constituent la base de notre profession. Je pense aux IFRS et aux nouvelles obligations en matière de consolidation puisque le champ d'application s'est considérablement élargi depuis un an ou deux. C'est un défi énorme pour notre profession. Je pense qu'il est sous-estimé par pas mal de confrères.

Je pense aussi à la sensibilisation à l'importance des aspects internationaux, notamment les normes d'audit. Nous sommes habitués à des concepts européens ou latins. Or, de plus en plus, les pays anglo-saxons joueront un rôle important. Je pense en matière d'éthique aussi à la lumière de l'influence qu'a eue la SEC sur les travaux européens qui eux-mêmes ont une influence sur les travaux en Belgique. Donc, le fait de se tourner davantage vers l'international sera déterminant dans les années à venir.

Et enfin un dernier aspect de la formation sera la problématique des télécommunications, l'ICT. A l'avenir, de plus en plus d'informations financières seront établies et analysées en temps réel sur internet. Nous serons confrontés dans les années qui viennent, à des notions de certification permanente d'informations.

Le deuxième défi, et il est à mes yeux moins important que la formation, c'est l'indépendance. Je considère ce défi comme moins important parce que je crois que nos confrères respectent l'indépendance mieux qu'on ne le pense. Les événements récents ont exagéré ce phénomène et d'une manière générale, notre profession est

consciente de la problématique de l'indépendance. Quelques adaptations dans l'organisation de cabinets, qu'ils soient grands, moyens ou petits, devront être envisagées, mais le respect des principes d'indépendance ne m'inquiète pas outre mesure dans les années qui viennent.

Et enfin le troisième défi, c'est le rapprochement avec l'IEC. Je pense que nous avons réalisé depuis trois ou quatre ans de grands pas dans le rapprochement des deux professions. Nous avons de plus en plus de dossiers en commun, la rédaction de normes en commun, des sites internet communs, des réunions du Conseil en commun, des discussions sur l'accès à la profession, la nécessité de tendre vers une formation universitaire. On sent depuis quatre ou cinq ans de plus en plus de choses qui nous rapprochent, bien entendu en respectant la spécificité de nos professions.

Un défi important sera d'évoluer en bonne harmonie avec les autres professions économiques dans les années qui viennent.

Herman Van Impe
Mag ik aan de Heer De Bock vragen wat de inbreng is van de jeugd in die context. Wij onthouden in eerste instantie opleiding, in tweede instantie onafhankelijkheid, in derde instantie toenadering tot een ander Instituut.

Filip De Bock
Eén van de belangrijkste uitdagingen voor het beroep is, naar mijn mening, de aanpassing aan de evoluties, misschien wel revoluties, die het beroep momenteel ondergaat. Ik denk bijvoorbeeld maar aan de internationalisering van boekhoud- en auditnormen. Bovendien moet ook de structuur en interne organisatie van de leden zo snel mogelijk aangepast worden om aan de nieuwe deontologische regels te voldoen.

Deze evoluties vereisen een sterke kwaliteitsbewaking en bijgevolg ook opleiding van alle leden. Hierin dient het Instituut een belangrijke rol te spelen.

Bovendien heeft het Instituut een belangrijke rol te vervullen inzake de bescherming van het beroep. Naar aanleiding van de reeds vermelde tegenslagen die de laatste jaren hebben plaatsgevonden, willen sommige mensen een drastische herziening van het beroep zoals bijvoorbeeld een ambtenarisering van de externe controlefunctie. Zulke wijzigingen dienen te allen tijde vermeden te worden.

Ten slotte is het belangrijk dat het Instituut haar relaties met internationale organisaties verder uitbouwt.

Michel De Wolf
Je voudrais demander maintenant à Monsieur Beriot, puisque vous ne venez pas du même type de bureau de réviseur, si, vous aussi, dans votre cabinet comme jeune réviseur, ressentez que cette question d'internationalisation est vraiment centrale dans les défis qui viennent.

Philippe Bériot
Je partage l'avis de mes deux prédécesseurs quant au défi de l'internationalisation de la profession. Celle-ci se doit d'assimiler les *International Financial Reporting Standards* (IFRS) et de pouvoir certifier des états financiers établis en IFRS et ce en respect des normes d'audit internationales (ISA). Les plus petits cabinets sont conscients que les IFRS fourniront un excellent canevas pour l'évaluation d'actifs, notamment incorporels, dans le cadre de missions ponctuelles légales ou contractuelles. Un autre challenge consistera en la maîtrise, du moins la compréhension, des technologies de l'information et de la télécommunication.

Les nouveaux défis évoqués auparavant sont un formidable outil de communication de la profession avec l'extérieur grâce, par exemple, à l'organisation de séminaires IFRS.

D'autre part, je pense qu'il est souhaitable qu'au concept de profession de contrôle de l'information vienne s'ajouter dans le futur celui de profession de gestion de savoir. De manière à intensifier la perception de gestion de savoir par les tiers, on pourrait envisager que les réviseurs, qui quittent la profession, puissent conserver leur titre lorsqu'ils exercent certaines «facettes» de celle-ci en interne. C'est déjà le cas aux Etats-Unis avec les *Certified Public Accountants* (CPA). Il conviendrait d'annexer au titre de réviseur d'entreprises une précision terminologique pour différencier cette situation. De plus, toujours dans la même optique, comme l'avait souligné Monsieur De Wolf, dans un séminaire, on pourrait concevoir que l'administrateur indépendant du *corporate governance* puisse être un réviseur d'entreprises (autre que le commissaire bien entendu).

Herman Van Impe
Ik zou nu graag het woord willen geven aan Karel Van Oostveldt om eens te horen wat het Instituut volgens hem ook nog bijkomend kan doen.

Karel Van Oostveldt
Ik kan misschien eerst eventjes een tussenkomst doen over die onafhankelijkheid. Ik herinner me dat één van mijn klanten die nu overleden is, Jo Colruyt, tegen mij

gezegd heeft: gij zijt de enige in het bedrijf die betaald wordt om mij tegen te spreken. M.a.w. men verwacht dat wij onafhankelijk zijn en dat wij ons gedacht zeggen en ze appreciëren onze onafhankelijkheid. Om nu even op de andere uitdagingen van het Instituut terug te komen, heb ik wel een paar punten die denk ik enorm belangrijk zijn. Ten eerste, en dat sluit aan bij wat André al gezegd heeft, de techniciteit van de controle. Wij worden op dertig jaar tijd geconfronteerd met een enorme hoeveelheid wetten, normen, enz. maar ook met nieuwe technieken, computers, EDI (*electronic data interchange*) en het zal niet makkelijk zijn voor de revisoren om op een technisch goede manier dat allemaal te controleren.

Dat maakt ook dat wij zullen geconfronteerd worden met het multidisciplinair aanpakken van de controle. Waar vroeger een revisor alles alleen kon, gaan wij nu computerspecialisten, juristen, enz. veel meer moeten inschakelen dan vroeger. Zelfs boekhoudjuristen moeten worden opgeleid.

Dit heeft tot gevolg dat de kantoren sowieso groter zullen moeten zijn omdat men meer specialisten nodig heeft. Dan stelt zich ook de vraag: hoe groot, om werkbaar te zijn, moet een optimaal kantoor zijn? Of wat is de optimale en economisch verantwoorde grootte van een kantoor? De jongeren, als ik het zo zie, want ik geef ook les, moeten een kantoor hebben waar zij toekomst in zien. Een kantoor dat vooruitgaat en dat ook qua grootte zal moeten aan hun eisen beantwoorden.
En met grootte bedoel ik niet een zeer groot kantoor, maar je kunt niet meer als revisor alles alleen doen. Dit is voorbijgestreefd. Dus moeten wij naar een betere, aangepaste en bedrijfseconomisch verantwoorde grootte van kantoor.

Verder, iets waar wij absoluut een oplossing zullen voor moeten zoeken, is dat wij van verantwoordelijkheid aan het evolueren zijn naar aansprakelijkheid, juridische gedingen, enz. en ik vraag mij af in hoeverre het beroep dit zal overleven en hoe het beroep dit zal beantwoorden.

Wat ook een enorme uitdaging zal worden, en dat word ik meer en meer persoonlijk in de uitoefening van het revisoraat gewaar, is de internationalisering van het beroep, nl. de intrede van buitenlandse kantoren op onze markt en ik bedoel met buitenlandse kantoren, revisoren of accountants die niet in België gevestigd zijn. De introductie van IAS zal tot gevolg hebben dat er geen enkel argument meer zal overblijven dat een *commissaire aux comptes*, die IAS kent en daar ook voor erkend is in zijn land, de IAS-rekeningen van een Belgische vennootschap of een Belgische groep komt controleren. Dit is een tendens die je niet moet onderschatten want men is op dit ogenblik in de EU inzake vrijheid van vestiging, afspraken aan het

maken over hoeveel uren een buitenlandse confrater in België zou moeten kunnen werken. Dit kan de carrièrekansen van jongeren intern in Belgische kantoren eventueel beïnvloeden.

En ten slotte zou ik willen dat het Instituut zich een beetje zou moderniseren. Ik kijk naar de naam van het Instituut en dan zie ik dat daar staat "Instituut *der* Bedrijfsrevisoren". Men gebruikt nog altijd een genitief in het Nederlands, iets wat mijn kinderen al lang niet meer kennen, en waar nog enkele hele oude beroepen – zoals "Orde *der* Geneesheren" gebruik van maken, maar we spreken nu toch al van de "Orde *van* Advocaten".

Verder is het taalgebruik in onze verslagen iets wat de *expectation gap* nog altijd in stand houdt. Excuseer mij voor mijn techniciteit. Maar als je in Van Dale gaat kijken naar het woord "materieel" van "materieel belang", dan zie je dat dit woord zelfs niet bestaat. De meeste studenten aan wie ik verslagen met voorbehoud voorleg, begrijpen niet wat de revisor bedoelt en ik denk dat, als we die *expectation gap* willen ondervangen, we ze op de eerste plaats moeten duidelijk zeggen wat we willen zeggen. Met andere woorden: is het in orde of is het niet in orde. We moeten directer en op een andere manier naar ondernemingsraden en aandeelhouders toe communiceren.

Herman Van Impe
Vindt u dan dat normen in die zin moeten aangepast worden?

Karel Van Oostveldt
Ik vind dat zeker. Het woord "materieel", het woord "commissaris", "accountant", al die dingen hebben allemaal verschillende betekenissen. Als men internationaal vraagt "wat is uw beroep", dan zeg ik "bedrijfsrevisor - réviseur d'entreprises" en dan stopt het. Terwijl de officiële vertaling zou moeten zijn "*certified public accountant*", een titel die wij in België niet mogen gebruiken want dat is een confusie met een ander Instituut.

Als ik in Nederland zeg dat ik commissaris ben bij verschillende vennootschappen, dan vraagt men mij hoe dat kan. We spreken over 2 verschillende dingen, want een commissaris is in Nederland een niet-actief bestuurder of een onafhankelijk bestuurder. Als we het daar nog niet internationaal over eens kunnen worden, hoe wil je dan dat we qua taalgebruik de *expectation gap* kunnen opvangen. Sorry dat ik een beetje kritiek heb, maar ik denk dat we op dat punt ons moeten moderniseren en ik weet dat dit een aanpassing van het Wetboek van vennootschappen zal vragen, enz.

Michel De Wolf
Le président, Van Oostveldt, a mis en perspective toute une série de points et notamment les difficultés de langage qui existent dans notre jargon en néerlandais. Monsieur De Ridder, est-ce qu'en français vous ressentez la même chose, vous qui êtes francophone?

D'autre part, dans son intervention, Van Oostveldt a souligné à deux reprises la question cruciale de l'avenir des jeunes dans la profession et dans les bureaux et les responsabilités qu'ils peuvent prendre. Avez-vous une opinion à ce sujet?

Michaël De Ridder
Tout d'abord, pour poursuivre la question de la terminologie utilisée, la profession est organisée depuis maintenant pas mal d'années et utilise un langage qui n'a que très peu évolué. Notre langage, surtout dans les rapports officiels, est en outre assez juridique. De ce fait, la portée de certains termes que nous utilisons fréquemment n'est pas forcément perçue ou comprise de manière identique par tous les interlocuteurs.

Ceci rejoint peut être le point précédemment abordé au niveau de la communication et de la compréhension par les tiers de l'organisation de notre profession.

Par ailleurs, un élément de plus en plus déterminant est l'internationalisation de l'économie et donc de notre profession. Dans ce contexte, le rapport du réviseur, particulièrement le rapport de certification du commissaire, doit de plus en plus rester basé sur un modèle international. Des évolutions, qu'elles soient souhaitables ou non, interviendront probablement dans les années à venir.

Parallèlement aux adaptations suscitées par le contexte international, certaines adaptations pourraient être envisagées au niveau purement belge, notamment – et je reviens sur l'exemple cité précédemment – dans le rapport de certification de l'information économique et financière pour le conseil d'entreprise. Le langage standardisé du réviseur n'aide pas à la compréhension et ne valorise pas le travail effectué. D'une part, il faut garder l'essentiel de la portée de notre certification mais, d'autre part, la certification délivrée doit être adaptée aux destinataires, qui ne sont généralement pas un public de financiers, banquiers, chefs d'entreprises ou autres personnes rodées au vocabulaire juridico-économique et qui ont d'autres préoccupations.

Pour revenir sur d'autres considérations plus générales relatives à l'avenir de notre profession et à son organisation, je pense qu'une situation qui a existé – et qui existe encore actuellement – ne saura se poursuivre encore très longtemps, à savoir la situation d'un réviseur qui travaille seul. Quelle que soit la taille d'un cabinet et les compétences qui s'y trouvent, un réviseur d'entreprises ne pourra plus à l'avenir rester isolé et travailler seul sans contact récurrent avec d'autres professionnels. Outre d'autres confrères spécialisés dans certains domaines, d'autres partenaires deviennent et deviendront encore davantage nécessaires, notamment sur le plan juridique, sur le plan fiscal, sur les aspects internationaux, etc. Des aspects particuliers liés à certains secteurs d'activités, à l'environnement, aux réglementations européennes et internationales ou autres domaines spécifiques obligeront le réviseur à s'entourer de collaborations structurées et spécialisées. Cette nécessaire évolution devra néanmoins s'effectuer dans le contexte de plus en plus restrictif de l'indépendance du commissaire. Ces deux évolutions, l'une nécessaire à la qualité et l'autre à la crédibilité de notre profession, sont quelques peu antinomiques. N'est-ce pas un défi que de les concilier … ?

Enfin, il faut bien évidemment relever, à l'instar de mes autres confrères, la question cruciale de la formation aux normes IAS/IFRS et de leur mise en pratique dans la société ainsi que la maîtrise des normes d'audit ISA.

Pour rejoindre les propos du confrère Van Oostveldt, d'ici quelques années, peut-être une ou deux décennies (mais faudra-t-il attendre jusque là?), on risque de se retrouver avec une forme d'«auditeur européen». En effet, dès l'instant où une entreprise utilisera les normes IAS/IFRS et qu'elle devra être contrôlée en vertu des normes d'audit international, aucun obstacle technique n'empêchera le commissaire aux comptes français, son équivalent britannique ou allemand de procéder à un contrôle de comptes annuels ou comptes consolidés en Belgique, dès lors que ces derniers sont régis par des règles internationales que le confrère étranger maîtrisera tout aussi bien qu'un réviseur belge. Par ailleurs, les critères d'accession à la profession et les règles d'indépendance tendent à s'harmoniser sur le plan européen, levant ainsi certains obstacles existant actuellement.

La taille réduite et la situation géographique de notre pays, d'une part et le fait que la plupart de nos grandes entreprises sont désormais détenues par des groupes étrangers, d'autre part, sont des facteurs de risques importants de voir toute une série d'activités, notamment relatives aux filiales belges de groupes étrangers, tomber aux mains de professionnels étrangers, dépendant de bureaux d'audit également basés à l'étranger.

Notre Institut et ses mille membres ne pourront résister à cette internationalisation que si le réviseur belge répond aux attentes de ses clients et se place au moins à un niveau équivalent à celui de ses voisins. Sa formation, sa compétence, son indépendance seront ses atouts principaux.

De cette nécessité d'évolution vers une spécialisation accrue découle toutefois un risque: celui justement d'une trop grande spécialisation. Si le réviseur d'entreprises doit être de plus en plus spécialisé, il doit également veiller à ne pas se déconnecter de la réalité de l'entreprise dans tous ses autres aspects, pour lesquels il doit continuer à disposer en permanence d'une connaissance adaptée et à jour. Ce sera également un défi majeur pour chaque membre de l'Institut mais aussi pour ce dernier en tant qu'organe de co-régulation.

Par ailleurs, la tentation pourrait être grande pour certaines autres professions du chiffre, notamment les experts-comptables, de prétexter cette trop grande spécialisation du réviseur pour porter à mal le monopole de contrôle, par exemple dans les PME.

Toute la question sera de préserver l'équilibre entre l'indispensable compétence de haut niveau tout en ne négligeant pas la formation continue et la pratique dans tous les aspects généraux de notre profession.

Herman Van Impe
Merci confrère De Ridder. Ik geloof dat het zeer belangrijk is dat u enerzijds op het einde verwijst naar de rol van het IBR binnen die internationalisering, en anderzijds op het feit dat het lokale bedrijfsleven een grote basis en een referentiepunt vormt binnen dat maatschappelijk verkeer.

Mag ik nu het woord geven aan mevrouw Saman. Wat verwacht u de komende jaren van het Instituut?

Wendy Saman
Ik sluit mij weerom aan bij hetgeen reeds vermeld is. Daarnaast ben ik ook van mening dat, als we over de toekomst spreken van het beroep en van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, we zeker de stagiairs niet mogen vergeten. De stagiairs van nu worden de bedrijfsrevisoren in de toekomst, sommigen alvast.

Twee jaar geleden werd de stage hervormd, in die zin dat de stagiairs een grotere verantwoordelijkheid en vrijheid hebben gekregen ten aanzien van de uitvoering

van de stage. Vanuit mijn ervaring als lid en voorzitter van het uitvoerend comité van de stagiairs, heb ik toch wel kunnen vaststellen dat er twee types van stagiairs bestaan, namelijk de stagiairs die werkelijk het beroep van bedrijfsrevisor willen uitoefenen en anderzijds stagiairs die de titel enkel zien als een springplank voor een andere carrière. Dit zorgt ervoor dat het niet eenvoudig is de resultaten van de examens te evalueren op een objectieve manier. Terwijl de evaluatie van de examens toch een belangrijke rol zou kunnen spelen om het verloop van de stage nog te verbeteren. Misschien kan hieraan meer aandacht worden besteed in de toekomst.

Jean-François Cats
Selon moi il y a trois défis.

Le premier est celui d'une mauvaise communication. Il faut que la profession apprenne à communiquer, à être présente dans les instances décisionnelles, à être politique. Je ne considère pas cela comme un grand défi d'avenir, c'est une tâche à exécuter.

Le deuxième défi de la profession est la globalisation de l'économie. L'économie est globalisée, se globalisera de plus en plus et il faut que les cabinets d'audit se structurent, se globalisent. En outre, l'économie globalisée ne peut pas se contenter de deux ou trois cabinets internationaux. On sait qu'il y a un nombre trop restreint d'intervenants globalisés dans le contrôle. Encore faut-il que les trois, quatre grandes firmes d'audit existant actuellement, soient réellement globalisées – ce qui n'est pas encore tout à fait évident – mais en outre, le monde des entreprises ne peut pas se contenter d'avoir deux, trois ou quatre intervenants globalisés pour les missions de contrôle.

C'est un défi pour les entreprises et les cabinets d'audit de mettre en place des circonstances favorables aux besoins de contrôle. Actuellement, l'importance des litiges et des indemnités réclamées aux grandes firmes est telle qu'elle va avoir comme conséquence à terme de dénaturer la fonction de contrôle. Bien que ce soit politiquement invendable et très difficile à exprimer, le seul moyen de permettre une activité de contrôle mondiale est de limiter les responsabilités (et les indemnités qui pourraient en découler). Les indemnités pourraient se calculer par le biais d'un multiplicateur des honoraires (même s'il est très élevé). L'absence de limites dans le niveau des indemnités réclamées est destructrice.

Le grand défi c'est que les firmes d'audit se structurent, se développent et se globalisent. Les firmes d'audit et d'expertise comptable vont devoir travailler de plus

en plus de manière transnationale. C'est un défi historiquement gigantesque parce qu'il suppose la mise en place de structures de contrôle de qualité, une philosophie et une éthique, des règles de déontologie uniformes. C'est d'ailleurs à cela que sert l'IFAC, et donc l'IFAC va nous aider à atteindre ces objectifs difficiles.

Le troisième challenge de la profession, c'est un challenge technique. Les transactions économiques, financières et opérationnelles sont de plus en plus complexes, elles deviennent transnationales, elles sont devenues extrêmement complexes, elles vont de plus en plus vite. Il faut dès lors que les cabinets d'audit et les cabinets d'expertise comptable arrivent à suivre cette complexité des transactions et cette rapidité. En outre, c'est un challenge terrible parce que les procédures d'audit classiques ne sont plus adaptées aujourd'hui à la réalisation d'une mission dans le délai que l'on nous demande. La grande difficulté, c'est qu'aujourd'hui, avec les besoins des marchés financiers, l'information doit être transmise dans un délai de plus en plus court et en même temps avec un très haut niveau de qualité.

Le niveau de qualité qui nous est demandé dans un délai aussi court nécessite une remise en question et surtout un développement de méthodologie qui va être extrêmement important et qui n'est pas facile.

Voici pour moi les trois grands défis: la crédibilité par la communication, la globalisation et le challenge technique.

Michel De Wolf
J'aimerais ajouter un défi, celui de la prise en compte de la représentation femmes-hommes dans notre profession. D'autres professions comme les avocats, les médecins ont aussi mis un certain temps à le faire mais il y a aujourd'hui un certain équilibre dans ces professions. Il faut bien reconnaître que nous sommes encore très loin de cela quand nous voyons par exemple la composition de notre Conseil.

Le mot de la fin est pour notre président, Ludo Swolfs, en lui demandant peut-être à la fois si ce qu'il a entendu de la part des différents confrères ici présents, correspond effectivement à la sensibilité du Conseil et d'autre part si des pistes s'y dégagent par rapport aux défis qui ont été évoqués.

Ludo Swolfs
Uit dit gesprek zijn enorm veel en goede punten naar voor gekomen en ik hoop dat de Raad van het Instituut zich toch wel in een grote mate bewust is van de noodzaak om hetgeen is aangehaald, aan te pakken.

Samengevat: de slagkracht van het beroep in de toekomst bewaren vormt onze grootste uitdaging en ik denk dat we daaronder alles een beetje kunnen thuisbrengen. Wij hebben het gehad over de *expectation gap* waar we natuurlijk iets moeten aan doen maar helemaal weg gaan we die niet krijgen. Het probleem is dat met de nieuwe ontwikkelingen die we meemaken, het risico zeer groot is dat ze nog zou vergroten als ik bijvoorbeeld denk aan de introductie van de IAS/IFRS-normen. We mogen niet vergeten dat de IAS/IFRS ontwikkeld zijn voor de kapitaalmarkten – en daarnet is gezegd dat onze verslagen vele bestemmelingen hebben – en die introductie van IAS/IFRS gaat het nog moeilijker maken om te communiceren met bijvoorbeeld ondernemingsraden die toch zeker voor ons in België een heel belangrijk onderdeel zijn van ons geïnteresseerd publiek. Ik denk dat we daar zeker hard moeten aan werken en trachten oplossingen te vinden om die grote internationale tendens die gericht is op de kapitaalmarkten naar België toe ook te vertalen voor al die anderen die geïnteresseerd zijn in ons werk en in onze verslagen.

Een voorbeeld in dit verband is de medewerking die het Instituut verleent aan een project om de IAS/IFRS toegankelijker te maken voor de leden van ondernemingsraden. Op zich is dit echter niet voldoende; het moet ook van binnenuit komen.

Om die slagkracht te bewaren moeten we kwaliteitsopleidingen aanbieden en dit in alle domeinen, maar enigszins in de eerste plaats in de domeinen die ons rechtstreeks aanbelangen.

Ik zie ook een probleem of een gevaar voor die slagkracht vanuit de onafhankelijkheidsdiscussie wanneer de druk zo groot zou worden dat men om allerlei, meestal imaginaire, redenen denkt dat een revisor niets anders meer mag doen dan controlewerkzaamheden of nog, dat degenen met wie hij samenwerkt zich eveneens tot die werkzaamheden moeten beperken. Dit zou voor gevolg hebben dat men het de Belgische revisor praktisch onmogelijk gaat maken om goede samenwerkingsverbanden te organiseren, in een multidisciplinair kantoor te werken en men uiteraard het beroep gaat verzwakken. Ik zou het maar al te best begrijpen dat de publieke opinie vraagt dat er bepaalde zichtbare maatregelen worden getroffen ten aanzien van het beroep, zowel op het gebied van onverenigbaarheden als op het gebied van extern toezicht op het beroep, maar ik denk dat we er angstvallig voor moeten

waken dat dit niet te ver gaat want anders gaat het beroep er verzwakt uitkomen, geen slagkracht meer hebben en zal hetgeen van ons wordt verwacht, niet meer kunnen ingevuld worden.

Dit heeft betrekking op die onafhankelijkheid, maar ook op de aantasting van het potentieel van de zelfregulering want als men teveel gaat weghalen van de regulerende bevoegdheid van het beroep en ergens anders bij derden gaat plaatsen, dan denk ik dat het resultaat op termijn negatief zal zijn en dat men zal vaststellen dat er kwaliteitsverlies is.

Een ander belangrijk punt dat is aangehaald, is het typisch Belgisch probleem met betrekking tot de titel van bedrijfsrevisor. Deze betekent niets meer wanneer in de loop van een carrière de revisor beslist uit het beroep te stappen. Er is geen interne erkenning of geen mogelijkheid tot een titelvoering in een bedrijf die afgeleid wordt van die van bedrijfsrevisor. Als we dit probleem niet op termijn gaan oplossen, gekoppeld misschien met de druk die er komt op de samenwerkingsverbanden enz., zal dit ook het beroep als geheel verzwakken. Het zou veel beter zijn moesten wij, zoals in andere landen, een korps hebben van mensen die in bedrijven werken maar onze opleiding en ervaring meedragen in hun nieuwe interne functie.

Ik denk enerzijds dat de Europese invasie waarnaar gerefereerd is, inderdaad ook een bedreiging is die onze aandacht moet weerhouden maar ik denk anderzijds dat we niet te nationalistisch of te egocentrisch mogen zijn. Die Europese en internationale beweging is er en zoals men al in een andere context heeft gezegd, het buitenland is groter dan het binnenland. Dus als er voor de anderen opportuniteiten ontstaan in België dan zullen er voor de Belgen, die zich goed organiseren en goed opgeleid zijn en taalkundig goed zijn, ook veel mogelijkheden in het buitenland zijn. Men moet er echter op tijd de nodige aandacht aan besteden en het is daarom goed dat dit punt aan bod komt.

Er zijn natuurlijk nog veel andere punten waar ik zou kunnen op ingaan maar samenvattend zou ik willen stellen dat wij die slagkracht moeten bewaren; wij moeten daar met zijn allen aan werken, zowel vanuit het Instituut zelf als, en dat is daar zojuist gezegd door mevrouw SAMAN, vanuit de beroepsbeoefenaars, vanuit de individuen ook, want we mogen niet verwachten dat het Instituut alles gaat oplossen. Iedereen moet eraan meewerken en helpen dat imago op te krikken en de kwaliteit te verbeteren.

2

Tweede rondetafel: “Onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek van de bedrijfsrevisor”

Seconde table ronde: «Indépendance, déontologie et éthique professionnelle du réviseur d’entreprises»

Voorstelling van de deelnemers
Présentation des participants[1]

Bernard Tilleman

Ik ben Bernard Tilleman, hoogleraar aan de K.U.Leuven. Ik heb gedoctoreerd op het vennootschapsrecht omtrent bestuur van vennootschappen. Aan de Voortgezette Academische opleiding Vennootschapsrecht van de KUB/K.U.Leuven doceer ik het vak organen van vennootschappen. Op vraag van het Instituut heb ik een studie gemaakt rond de tuchtrechtspraak van het Instituut en omtrent het statuut van de commissaris.

Raynald Vermoesen

Je suis associé du cabinet de réviseurs PRICEWATERHOUSECOOPERS, membre du Conseil de l'Institut et président de la Commission de Contrôle de qualité de la profession.

Henri Olivier

J'aurais espéré pouvoir parler en ma qualité de professeur à l'Université de Liège, ce qui m'aurait donné une plus grande autonomie. Mais tout le monde m'a connu comme directeur général de l'Institut et actuellement secrétaire général de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE). Toutefois, il est clair que je ne représente pas une position officielle de la Fédération.

Jim Fulton

Je suis partenaire chez DELOITTE & TOUCHE, membre du *Scottish Institute of Accountants* et membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

[1] Deze rondetafel vond plaats op 30 november 2002. Cette table ronde a eu lieu le 30 novembre 2002.

Freddy Caluwaerts

Ik ben bedrijfsrevisor binnen de associatie Caluwaerts – De Puysseleyr – Ostyn.
Ik was zes jaar lid van de Commissie van Toezicht, waarvan de laatste drie jaar als voorzitter. Ik ben tevens voorzitter van het "Belgisch Overlegcomité der Bedrijfsrevisoren", afgekort "BOBR". Dit is een vereniging van bedrijfsrevisoren, opgericht in 1993, om de belangen van de kleine en middelgrote kantoren te behartigen.

Jean du Jardin

Je suis Procureur général près la Cour de cassation et Premier avocat général chef de parquet de la Cour de justice Benelux.

Eddy Wymeersch

Ik ben Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen en hoogleraar aan de Universiteit van Gent.

Herman Van Impe

Ik ben bedrijfsrevisor van een middelgroot kantoor en doceer aan het UAMS in Antwerpen en postuniversitair aan de Economische Hogeschool Sint-Aloysius.

Michel De Wolf

Je suis réviseur d'entreprises, membre du Conseil de l'Institut et professeur à l'UCL, aux FUNDP et à HEC Liège, principalement dans les matières de droit commercial et de droit fiscal.

I Eerste vraag - Bent u van mening dat de problemen rond onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek behandeld kunnen worden op nationaal vlak of dienen zij veeleer te worden behandeld op Europees of wereldvlak?

Première question - Pensez-vous que les questions d'indépendance, déontologie et éthique professionnelle peuvent être traitées à un niveau national ou doivent-elles être traitées au niveau européen ou mondial?

Michel De Wolf

Les questions d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle sont au centre de beaucoup de débats. Des débats à la fois dans l'opinion publique, dans les organismes professionnels mais également au niveau parlementaire et législatif.

La question est de savoir si ce genre de questions peut être traité au niveau national, comme cela s'est passé effectivement avec la loi du 2 août 2002, et comme cela se passe éventuellement au niveau de chacun des ordres professionnels nationaux. N'est-il cependant pas devenu illusoire de tenter de régler ces questions selon une approche nationale? Ne devraient-elles pas plutôt être traitées avant tout au niveau européen, voire mondial?

Jim Fulton

Il faudrait évidemment un contexte internationalement accepté et acceptable. Mais il faut aussi des acteurs nationaux comme notre Institut. Il faut également une intervention des organismes auxquels appartient l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, comme la Fédération des Experts Comptables Européens et l'IFAC (*International Federation of Accountants)*.

C'est un problème qui ne peut être résolu uniquement au niveau international, tant il y a des divergences importantes dans les législations nationales. Je citerai un exemple: un cas que l'Institut a dû résoudre l'année dernière, qui concernait une opposition possible entre certains exigences du droit belge, à savoir la certification des valeurs d'apport, et les interdictions en la même matière imposées par la SEC américaine. D'après moi, afin de trouver une solution aux problèmes actuels avec une acceptation internationale, il faut un élément d'internationalisme mais on ne peut pas écarter les aspects nationaux, les législations et le contexte juridique qui continuent à varier d'un pays à l'autre.

Michel De Wolf
Monsieur TILLEMAN, vous avez étudié les législations nationales ainsi que la jurisprudence. Cela vous paraît-il être l'approche à suivre?

Bernard Tilleman
Als ik aan beginnende juristen de structuur van onze rechtsorde moet uiteenzetten, dien ik steeds te beklemtonen dat onze huidige Belgische rechtsorde uit diverse niveaus bestaat. Dit vloeit voort uit de internationalisering alsook uit de federale staatsstructuur. Het heeft tot gevolg dat ieder maatschappelijk probleem tegelijkertijd op diverse niveaus wordt gereguleerd.

Wat de onafhankelijkheid van de commissaris betreft, is dit vanzelfsprekend ook niet anders. De vraag of we dit op nationaal of op internationaal vlak moeten oplossen, kan niet anders beantwoord worden dan zoals de Heer FULTON gezegd heeft: namelijk dat we het op beide niveaus moeten oplossen. Maar dan is de vraag: is het opportuun dat we dat vooral op internationaal dan wel vooral op nationaal niveau doen?

Ik heb gezien dat de wet *corporate governance* een aantal regels bevat, waarbij men om de onafhankelijkheid van de commissaris te bepalen rekening houdt met het hebben van bepaalde taken in buitenlandse ondernemingen, waarbij men een zeker extraterritoriaal effect geeft aan de Belgische wetgeving. Voor een klein land past een zekere terughoudendheid bij het creëren van wetgeving met extraterritoriale werking. En dat is soms toch wel bijzonder moeilijk. Dat gaat problemen creëren als men het bekijkt vanuit het standpunt van het internationaal privaatrecht: de Belgische wetgever is bevoegd om de onafhankelijkheid te regelen van de commissarissen van de Belgische vennootschappen. Maar die hebben natuurlijk ook nog buitenlandse dochterondernemingen, of die zijn zelf dochteronderneming van een buitenlandse onderneming. Dus ik denk dat we omwille van het internationaal karakter van de vennootschappen, toch beter ernaar streven om op internationaal niveau tot een globale oplossing te komen.

Het gevaar bestaat ook dat wij strenger zijn dan andere landen, zodat onze eigen commissarissen of ondernemingen concurrentieel worden benadeeld door een al te rigide wetgeving die in feite een soort beroepsverbod schept. Sommigen stellen zich de vraag of de nieuwe wetgeving wel verenigbaar is met het vrij verkeer van diensten. Dit kan misschien ingegeven zijn door het feit dat men politiek reageert op bepaalde gemediatiseerde dossiers, waarbij men zeer emotioneel gaat reageren.

Michel De Wolf
Monsieur Wymeersch, vous êtes, comme Président de la Commission bancaire et financière, confronté à des acteurs économiques, qui plus peut-être que d'autres sont de dimension internationale. Est-ce que les questions qui se posent à leur propos, se résolvent dès lors au seul niveau de la Commission bancaire ou dans un cadre plus large?

Eddy Wymeersch
De behandeling van deze fundamentele vragen, die de geloofwaardigheid van ons economisch apparaat rechtstreeks raken, kunnen niet op lokaal vlak behandeld worden. Daartoe is internationaal overleg onontbeerlijk, ook en vooral omdat de financiële markten op internationale basis functioneren. De acties van de beleggers steunen op een vergelijking tussen effecten en dus dienen de kwaliteitsvoorwaarden die gelden voor de aangeboden beleggingen vergelijkbaar te zijn.

De benaderingen kunnen daarbij uiteenlopend zijn. Er werd veel gediscussieerd over het onderscheid tussen een op beginselen gesteunde normering en een gedetailleerde op regelen gesteunde norm. Deze laatste werd wat smalend aangeduid als de *cook-book approach*. Nochtans verschaft ook deze benadering juiste resultaten, vermits zij de betrokkenen verplicht duidelijk stelling te nemen betreffende de aangeduide regelen, en laat zij niet toe toevlucht te nemen tot algemene beginselen, die in alle richtingen kunnen worden omgebogen. Een juist evenwicht tussen beide benaderingen is noodzakelijk. Terloops weze gesteld dat ook de Amerikaanse normen gesteund zijn op een principiële benadering, die onder meer in de rechtspraak is neergelegd en opkomt voor een algemeen begrip van *fairness*. Ook de Amerikaanse rechtspraak eist immers dat de rekeningen een juist inzicht zouden verschaffen! De Amerikaanse beroepsbeoefenaars blijken dit voorschrift uit het oog verloren te zijn.

De specificiteit van de norm is beslist een belangrijke vraag. Maar mij lijkt de afdwingbaarheid en de feitelijke handhaving van de norm minstens even essentieel. Indien de norm in zeer algemene termen – en bijgevolg op minder duidelijke wijze – gesteld is, zal de afdwingbaarheid evenzeer tekenen van zwakheid vertonen. Hiermee moet rekening worden gehouden bij de omzetting van internationale – bijvoorbeeld Europese – normen in de nationale context. Daarom is het van minder belang dat de norm op Europees vlak wordt geformuleerd onder de vorm van een aanbeveling, of een richtlijn: mits hij maar effectief wordt omgezet in de nationale rechtsorde, is het resultaat bereikt. Het verschil tussen beide ligt dan vervat op het stuk van de aandrang waarmee Europa de omzetting in het nationale recht vordert.

Een Europeesrechtelijke verordening zou dit doel maximaal kunnen bereiken: verordeningen zijn evenwel enkel geschikt voor vraagstukken die een zekere starheid vertonen, en niet voor materies die gelet op hun complexiteit en de verschillen in de nationale systemen, een grote behoefte aan aanpassing vertonen.

Het is niet duidelijk dat harmonisatie tot meer afdwingbaarheid leidt: de verschillen inzake handhaving blijven dan immers op nationaal vlak bestaan, zelfs met normen die grotendeels geharmoniseerd zijn. Vandaar dat, om efficiënt te zijn er eigenlijk een Europees toezicht zou moeten bestaan op de handhaving van de normen, en niet enkel op de omzetting van de norm naar nationaal recht.

Vanuit het Europees recht kan men ook wijzen op de combineerbaarheid van diverse normeringstechnieken: aldus valt een richtlijn goed te combineren met zelfregulering. Wat deze combineerbaarheid betreft, heeft de Gemeenschap ruime ervaring in het gebied van het arbeidsrecht. Aldus zou men een stelsel kunnen invoeren dat met voldoende soepelheid het toezicht organiseert door een beroepsorgaan, waarbij het zinvol voorkomt dat een tweedelijnscontrole door een overheidsorgaan wordt uitgeoefend. Dit laatste is steeds meer noodzakelijk nu van Amerikaanse zijde zal worden geëist dat de auditors in de diverse jurisdicties buiten de VS aan een vorm van overheidstoezicht onderworpen worden. Deze tweedelijnscontrole doelt niet op de herbehandeling van de beslissingen van het professionele orgaan, doch wel op het nazicht op de procedures die werden gevolgd en de algemene doelmatigheid van het toezicht. Aldus zou men moeten kunnen nagaan of de beroepsorganen een voldoende coherent sanctiebeleid hebben gevoerd.

In feite is de huidige omkadering in België reeds ten dele conform met dit schema.

Michel De Wolf
Monsieur Olivier, les trois interventions précédentes allaient assez fort dans le même sens: la nécessité de réfléchir *aussi* au niveau international pour régler ce genre de questions. Est-ce également votre opinion?

Henri Olivier
Evidemment, mais je voudrais faire une distinction de base. Les questions éthiques peuvent être analysées d'un double point de vue. Il y a d'abord l'organisation des professionnels entre eux et il y a ensuite la protection des utilisateurs qui, dans une profession libérale, sont dans un état d'infériorité par leur manque d'expertise. On peut comprendre que certains aspects de l'organisation professionnelle doivent se déterminer au niveau national.

Par contre, dès l'instant où des éléments de protection de consommateurs entrent en jeu, il faut s'interroger sur l'utilisation qui sera faite des services fournis. A ce moment là, une suffisante harmonisation mondiale ou, à défaut, européenne, devient indispensable. Si on veut protéger un investisseur belge, il est sot de penser que des règles au niveau belge peuvent tout régler.

Regardez la composition d'un portefeuille d'une Sicav. Combien de sociétés belges, contrôlées par un auditeur belge, retrouvez-vous dans ce portefeuille? Si vous fixez des règles destinées aux sociétés belges qui sont de toute façon minoritaires dans la composition d'une portefeuille d'un actionnaire belge, vous n'aurez absolument pas réglé le problème. La protection du consommateur en matière financière doit se faire au niveau de marchés financiers qui sont de plus en plus globalisés.

Evidemment, des accords sur certains éléments de la protection de consommateurs, sont plus difficiles au niveau international qu'au niveau national. C'est pour cela que nous pensons qu'il y a absolument un besoin de s'orienter vers un système qui soit davantage basé sur des principes que sur des règles qui seront ancrées dans un contexte extraordinairement limité par l'environnement juridique local.

Michel De Wolf
Monsieur Caluwaerts, vous avez présidé pendant plusieurs années la Commission de surveillance de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, c'est-à-dire la commission chargée de manière permanente de suivre les écarts qui peuvent se produire par rapport à des principes et des règles d'indépendance, d'éthique et de déontologie. Partagez-vous également ce point de vue que finalement les règles à appliquer sont de plus en plus des règles internationales?

Freddy Caluwaerts
Bij de behandeling van de problemen rond onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek, kunnen de Europese en wereldwijde inzichten als nuttige inspiratiebronnen aangewend worden bij een uitwerking op nationaal vlak.

Alleen een nationale uitwerking kan rekening houden met de concrete elementen, die voortvloeien uit het feitelijke en institutionele kader, waarbinnen het beroep van de wettelijke rekeningcontroleur in elk land georganiseerd is.

Michel De Wolf
Monsieur Vermoesen, votre ancien collègue, président de la Commission de surveillance, soutient que les règles et les normes internationales sont des sources

d'inspiration. La mise en œuvre doit cependant se faire dans un cadre institutionnel précis au niveau purement national. Est-ce également votre vision des choses au sein de la Commission de Contrôle de qualité de l'Institut?

Raynald Vermoesen
Je souscris à tout ce qui a été dit. Selon moi, un des grands problèmes en matière d'indépendance provient du fait que l'Europe a opté pour la voie de la recommandation plutôt que celle de la directive. Ce qui nous amène à développer un système d'indépendance à 15 vitesses (plus encore demain) au sein du territoire européen.

En tant que réviseur d'entreprises, donc en tant que professionnel, je déplore que cette situation mette injustement en péril les réviseurs d'entreprises (auditeurs, commissaires aux comptes – quelle que soit leur dénomination nationale) qui seront contraints, au sein des sociétés disposant de filiales étrangères, de respecter simultanément 15 systèmes de normes différentes au niveau européen. Autrement dit, une tache insurmontable.

Dans ce contexte, je regrette que la loi du 2 août 2002 fixant les nouvelles normes belges en matière d'indépendance, ait introduit des contraintes extra-territoriales pour les groupes étrangers disposant de filiales – par ailleurs d'une taille souvent modeste – en Belgique. Cette situation va conduire les réviseurs belges à jouer un rôle «éducatif» important vis-à vis de leurs clients qui auront du mal à comprendre que les règles d'indépendance imposées au niveau de leur maison-mère ne s'appliquent pas au sein de la filiale belge (qui se verra imposer des règles différentes, souvent plus strictes en Belgique). Je le répète, ceci risque de poser des problèmes majeurs en terme de gestion des risques pour les commissaires belges qui, malgré tous les efforts accomplis, risquent dans certains cas de se trouver dans des situations très délicates.

Il est clair que je plaide pour un système plus international, mais j'entends parfaitement mon collègue Jim Fulton et je crois qu'il est illusoire de penser que nous pourrions avoir à court terme un système totalement international. Je pense cependant qu'il devrait être possible d'en avoir un au niveau européen. Nous avons un cadre législatif au niveau européen, qui devrait nous permettre d'avancer par exemple par le biais d'une directive, voire d'un règlement. Cela permettrait à l'Europe, dans le débat qui est actuellement ouvert sur ces questions avec les Etats-Unis, de pouvoir peser d'un poids différent par rapport à aujourd'hui. Actuellement, dans le dialogue, on a évidemment la voix européenne mais également les voix nationales, souvent discordantes.

Michel De Wolf
Monsieur Tilleman, pensez-vous que cette suggestion de Raynald Vermoesen d'éviter un système d'indépendance à 15 vitesses, et 25 demain, par le développement du droit des sociétés européen, soit réaliste? N'a-t-on pas plutôt l'impression aujourd'hui que le droit des sociétés européen est en panne depuis quelques années et ne parvient plus à proposer des avancées audacieuses, comme ce fut le cas auparavant?

Bernard Tilleman
Het domein van het Europees vennootschapsrecht induceert de harmonisatie door richtlijnen, waarbij men uiteindelijk ook in andere domeinen gemerkt heeft dat dit niet steeds tot een optimale harmonisatie leidt. Je krijgt soms hoogstens een minimale harmonisatie, maar er zijn toch nog heel wat verschillen.

Men heeft dan ook een ander model geprobeerd, met name de verordening zoals de *societas Europea* en het Europees Economisch Samenwerkingsverband. Om tot een consensus te komen heeft men bij deze verordeningen vaak op belangrijke punten verschillende opties gecreëerd zodat men andermaal weer niet tot een eenmaking komt. Men kan zich inderdaad de vraag stellen of men in een zo gevoelige materie als de onafhankelijkheid van de commissaris tot een eenmaking of harmonisatie kan komen.

Henri Olivier
Je pense que la question n'est pas de savoir si on est ou non pessimiste mais plutôt une question de système et de savoir où on veut aller.

Lorsque nous avons discuté ce sujet au sein du *Committee on Auditing* de l'Union européenne, un des délégués a rappelé: *«Au moment où on a discuté de la huitième directive, on n'a pas pu se mettre d'accord sur des règles de matière d'indépendance. Nous n'aurions pas pu le faire davantage aujourd'hui à travers une directive. Mais on a pu approuver une recommandation, basée sur des principes et qui va évidemment servir d'inspiration majeure pour l'élaboration d'une réglementation commune au niveau européen.*»

Michel De Wolf
Monsieur Fulton, vous êtes en particulier responsable, au sein de votre cabinet, d'un certain nombre d'applications d'audits sur des états financiers établis selon les normes américaines. Pensez-vous qu'à ce niveau-là, une négociation entre l'Europe et les Etats-Unis soit possible, qui indirectement pourrait peut-être favoriser une harmonisation spontanée au niveau européen, en vue de respecter les accords qui auraient été conclus avec les Etats-Unis?

Jim Fulton
En écoutant les dernières interventions de MM. Tilleman et Olivier, j'ai quand même une réaction, parce que cette question, du point de vue du réviseur, est régie par deux aspects: l'aspect comptable, et l'aspect du droit applicable à l'audit. Et je crois que c'est ce second aspect qui pose problème parce que nous sommes en relativement bonne voie pour la résolution de l'aspect comptable, avec la montée en puissance des normes internationales et les évènements récents aux Etats-Unis, qui ont un peu ébranlé l'arrogance de la SEC et du FASB. Et je crois que dans le contexte de la convergence, décidée par l'IASB et le FASB, nous irons plutôt vers une solution internationale. En outre, nous nous dirigeons vers la solution d'un référentiel comptable, basé sur des principes plutôt que sur des recettes de cuisine (*cook book)*. Dans ce contexte, il est encourageant que l'Europe ait finalement opté pour l'application des normes internationales aux sociétés cotées, pour commencer, et cela justement parce que les Etats membres n'arrivaient pas à se mettre d'accord sur la réforme des quatrième et septième directives. Il est donc assez heureux qu'ils n'aient pas pu se mettre d'accord sur une directive, parce que cela laisse la porte ouverte à une solution plus internationale qu'une solution étroitement européenne. Mais je reconnais que cette solution va venir beaucoup plus lentement en ce qui concerne le cadre organique de l'audit.

Michel De Wolf
Monsieur le Procureur général, êtes-vous prêt à envisager aussi la mutation des règles d'indépendance et de déontologie, d'un cadre avant tout national, vers des solutions européennes, voire mondiales?

Jean du Jardin
Les notions d'*indépendance* et de *déontologie* peuvent apparaître antinomiques: ne perd-on pas de son indépendance en étant soumis à une déontologie? Je crois au contraire que ces notions sont complémentaires: une profession n'acquiert son indépendance qu'au prix d'une déontologie, comprise au sens que lui donnait Bentham de *théorie des devoirs*, auxquels ses membres adhèrent.

Tout groupement, qu'il soit professionnel ou autre, doit ainsi cultiver le sens d'un certain *corporatisme*, compris dans un sens positif, plutôt que dans l'acception négative, voire péjorative, qu'on peut lui donner aussi.

Ce corporatisme *positif* implique que les membres du groupement acceptent de s'organiser autour d'un objectif déterminé, sans quoi l'institution n'existerait pas en tant qu'institution, ce qui sécrète assez naturellement des règles de fonctionnement et la reconnaissance d'une autorité *ordinale* veillant au respect de ces règles.

Cette question doit être traitée en premier ordre et, à mon sens, même essentiellement au niveau national, la spécificité de chaque groupe professionnel n'autorisant que difficilement une approche transnationale, sauf sans doute pour ce qui concerne les règles de procédure.

Michel De Wolf
De ce qui précède, il me semble que nous pouvons conclure qu'il n'y a pas de solutions miracles, ni au niveau national, ni au niveau mondial.

II Tweede vraag - Wat is, volgens u, met betrekking tot onafhankelijkheid en deontologie, het beste model: zelfregulering (controleorganen intern aan het beroep), externe controle (controleorganen extern aan het beroep) of andere?

Deuxième question - Quel est, à votre avis, en matière d'indépendance et de déontologie, le meilleur modèle: l'autorégulation (organes de contrôle internes à la profession), le contrôle externe (organes de contrôle externes à la profession) ou une tierce voie?

Herman Van Impe
Naar aanleiding van een aantal schandalen, ook op internationaal vlak, gaan de verschillende actoren van het maatschappelijk verkeer en de *stakeholders* van de vennootschappen in het bijzonder zich steeds meer vragen stellen over de kwaliteit van de controle op de onafhankelijkheid en de plichtenleer van het revisoraat.

Mag ik aan confrater Vermoesen vragen of volgens hem de zelfregulering van het IBR zoals we die op dit ogenblik kennen volstaat, of dat – zoals de Belgische wetgeving aangeeft – er een extern controleorgaan moet worden toegevoegd, of een mix nuttig is, dan wel of er nog andere vormen van controle zijn die meer beantwoorden aan de noden van het beroep: het overbruggen van de *expectation gap*, het noodzakelijke vertrouwen in het beroep behouden of zelfs herwinnen?

Raynald Vermoesen
Le système de contrôle de qualité en Belgique est déjà un système mixte. Toutefois, cela n'est souvent pas perçu comme tel par le grand public.

Il est vrai que les contrôles de qualité sont diligentés par des réviseurs actifs dans la profession. Au minimum tous les cinq ans et, en cas de problèmes, sur une période plus courte, en vertu des pouvoirs conférés au Conseil de l'Institut en matière de contrôles dits rapprochés.

Toutefois, les réviseurs sont également soumis à un contrôle externe à la profession au moins à deux niveaux:

- Le Conseil supérieur des Professions économiques exerce une supervision sur la profession. Nous avons avec eux une réunion annuelle destinée à passer en revue la

manière dont les contrôles ont été opérés et les résultats qui en ressortent. Le CSPE intervient en outre par voie d'avis et de recommandations sur les procédures de contrôle suivies.
- Les contrôles individuels présentant des problèmes graves entraînent un renvoi devant les instances disciplinaires de la profession. Or, les Commissions de discipline sont partiellement, et même majoritairement en appel, composées de magistrats, donc de personnes extérieures à la profession.

En l'occurrence donc, en matière de contrôle de qualité, les réviseurs belges sont aujourd'hui déjà soumis à un système mixte comportant au plus haut niveau l'intervention de personnes extérieures à la profession.

Herman Van Impe
Ik wil het woord geven aan professor TILLEMAN aangaande de Belgische wetgeving over deugdelijk bestuur. Mag ik ook vragen de link te leggen naar de doorsijpeling van de internationale normen over deugdelijk bestuur in het Belgische model?

Bernard Tilleman
Eén van de oude politieke filosofen MONTESQUIEU zei in al zijn wijsheid "Ne touchons aux lois qu'avec des mains tremblantes". Misschien moet de wetgever die thans voor de commissaris een *cooling-off period* heeft ingebouwd voor zichzelf misschien ook een *cooling-off period* inbouwen, door niet te snel te reageren door onmiddellijk te gaan legifereren, wanneer een probleem in de mediatieke aandacht staat.

Ik wil maar wijzen op twee voorbeelden waar de wetgever volgens mij veel te ver is gegaan. Precies in die *cooling-off period* gaat hij een revisor een verbod opleggen om enige functie op te nemen. De Hoge Raad had terecht gesuggereerd om dat te beperken tot equivalente functies die van aard zijn dat men inderdaad de mogelijkheid had om de jaarrekening te beïnvloeden. Een andere mogelijke beperking was de restrictie tot leidinggevende functies zoals het ook in andere buitenlandse normen is voorgesteld. Wat men nu doet zou zelfs strijdig kunnen worden bevonden met het gelijkheidsbeginsel. Ik verwijs in dit verband naar een arrest van het Arbitragehof in verband met de Wet-Tobback inzake privé-detectives, waarbij een verbod werd opgelegd aan politieagenten om het beroep van privé-detective uit te oefenen. Het Arbitragehof heeft deze wet vernietigd omdat een dergelijk absoluut beroepsverbod strijdig is met het gelijkheidsbeginsel. In het koninklijk besluit betreffende de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen, wordt bepaald dat een commissaris niet mag vertegenwoordigen in rechte, maar hij mag wel juridisch en of fiscaal advies geven. Maar wat is het verschil tussen een advies en

een geschil? Juridisch bestaat er een geschil wanneer er tegensprekelijke aanspraken bestaan. Ik vrees dat het moeilijk zal zijn in de praktijk het onderscheid te moeten maken tussen een vertegenwoordiger bij een fiscaal geschil of een fiscaal advies.

De wetgever heeft zich ook geïnspireerd op de aanbeveling van de Europese Commissie inzake onafhankelijkheid. Hij is weliswaar veel strenger en ongenuanceerder zodat de Belgische revisoren een concurrentieel nadeel dreigen te lijden.

Om op de vraag zelf te antwoorden: wat is het beste model? Ik denk dat we eigenlijk al een gemengd model hebben. Dat is juist het probleem: men is nog gaan reguleren en bovendien werd aan de publieke opinie niet duidelijk gemaakt dat er eigenlijk al heel wat regels bestaan over onafhankelijkheid.

Ik zou een lans willen breken voor de tuchtprocedure, waarvan ik gemerkt heb dat die zeer grondig wordt voorbereid, en dat er zeer gedegen uitspraken zijn. Misschien kan naar de publieke opinie toe de tuchtprocedure in die mate verbeterd worden dat men wat meer aandacht schenkt aan de rol van de derde, die een klacht indient bij de tuchtinstanties. Nu is het zo dat men een klacht indient bij het Instituut der Bedrijfsrevisoren; de Raad van het Instituut kijkt na of het al dan niet een ernstige klacht is en kan deze seponeren; de derde wordt dan wel geïnformeerd of er een gevolg aan wordt gegeven, maar zal nooit op de hoogte worden gebracht van de eindbeslissing. Dat is zeer ongezond, want dan heeft men inderdaad de indruk dat er niets mee wordt gedaan. Ik zou ervoor pleiten, zoals dat in Nederland het geval is, dat derden klacht kunnen neerleggen bij het Instituut en werkelijk betrokken worden in de tuchtprocedure. In Nederland worden de uitspraken trouwens integraal gepubliceerd op de webstek van het NIVRA. Het gevaar dat daarin schuilt is wel dat derden de tuchtprocedure als een soort voorbereiding kunnen gebruiken om te zien of ze een kans hebben op een aansprakelijkheidsvordering. Toch is het naar de publieke opinie toe belangrijk dat de klager ziet dat zijn klacht ernstig wordt genomen.

Men kan zich ook vragen stellen bij het feit dat de Raad van het IBR, die bestaat uit revisoren, eigenlijk een seponeringsrecht heeft. Er is natuurlijk een rechtstreekse klachtmogelijkheid van de Hoge Raad en van het extern Comité voor advies en controle en van de Procureur-generaal. Zou het denkbaar zijn dat er een rechtstreekse klachtmogelijkheid zou zijn van een derde? Voor confraters denk ik dat het inderdaad goed is dat dit via de Raad passeert. Maar zeker het op de hoogte stellen van de gevolgen van de klacht is volgens mij belangrijk.

Wat de externe controle betreft heeft men in de wet een nieuw Comité toegevoegd. Was dit werkelijk noodzakelijk? Ik stel me inderdaad de vraag naar de

proliferaties van toezichtsorganen. Derden die al het onderscheid moeten kennen tussen diverse beroepsgroepen – wat voor leken niet altijd evident is – hebben ook nood aan een eenvoudige structuur van toezichtsorganen. De Hoge Raad heeft in haar advies trouwens gesteld dat de leden van het extern Comité best op voordracht van haar benoemd zouden worden, wat niet in de wet staat, en dat ze zeker gelieerd moeten zijn. Waarom was het dan niet beter dat de Hoge Raad het zelf deed?

Ik stel me ook vragen bij het nut van een *ruling* die geen enkele bindende kracht heeft. Men mag nu naar het extern Comité voor advies en controle gaan en vragen: "Ben ik onafhankelijk?" en dan krijgt men een advies, maar dat is niet bindend, het heft de aansprakelijkheid niet op. Ik vraag me dan werkelijk af waarom men zich tot dit extern Comité voor advies en controle zou richten.

Ik denk dat de wetgever zijn wetgevend werk nog moet aanscherpen, ook wat betreft de begrijpbaarheid en op legistiek vlak. Het is inderdaad een hele klus om de normen die ons zijn opgelegd, te begrijpen. Ook alleen al wat de redactie betreft: als men ziet dat er in de wet zogezegd eerst een algemeen verbod staat op non-auditdiensten en er dan in een tweede paragraaf staat dat er toch uitzonderingen zijn, dan is de wetgever alleen al op redactioneel vlak duidelijk tekortgeschoten.

Herman Van Impe
Ik dank u voor deze scherpe analyse.

Mijnheer Olivier, u hebt jarenlang mede het Instituut gedragen. Wij weten wat u daadwerkelijk hebt gedaan om een kwaliteitsvolle *peer review* uit te bouwen enerzijds en om inhoud te geven aan de controleopdracht die het Instituut heeft op de naleving van de deontologische code anderzijds. Nu hebt u internationale ervaring. Terugkomend op de vraag: vindt u de zelfregulering zoals die vandaag bestaat in België, met bijkomende externe controle op het niveau van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, voldoende of volgt u de Belgische wetgeving gezien vanuit een internationale bril?

Henri Olivier
Je pense personnellement que le système belge est un modèle intéressant au plan international. L'autorégulation pure n'existe pratiquement nulle part en Europe, même pas chez les plus grands promoteurs, que sont nos amis britanniques. On se rend compte que la différence est moins grande qu'il n'y paraît. Je prends un exemple: au moment où certains critiquaient la loi belge sur la publicité des honoraires pour les missions autres que l'audit, en disant que cela n'existait pas nulle part au

monde, ceci était en fait déjà obligatoire et systématiquement appliqué en Angleterre. Et ceci n'est qu'un exemple.

Pour revenir à la question: je pense que le système qu'on appelle *monitored selfregulation* est parfaitement valable. Je me demande ce que va donner le système américain où on annonce que le contrôle de qualité va être fait par un bataillon de 2.000 personnes qui vont être engagées incessamment par le PCAOB. Je me pose la question parce qu'il faudra trouver des personnes compétentes. Les personnes compétentes ne sont pas légion; les meilleures trouvent leur place dans la structure des cabinets d'audit et ne sont pas intéressées à rejoindre un régulateur. Notre système me paraît valable en ce qu'il est géré par la profession sous surveillance extérieure.

On a rappelé tout à l'heure l'influence dominante des magistrats dans la procédure disciplinaire. Mon expérience des juridictions disciplinaires de l'IRE, toutes matières confondues – déontologiques et plus encore techniques – est que les magistrats sont généralement moins exigeants que les confrères. Les sanctions ont été le plus souvent diminuées en appel parce que les magistrats considéraient qu'effectivement il y avait des causes d'excuse. Je pense que le réviseur ne doit pas avoir peur d'un système dans lequel les magistrats sont aux commandes des procédures disciplinaires. Le public en général, les consommateurs pourraient au contraire s'en inquiéter car les magistrats ne connaissent pas autant la matière. Sans les membres réviseurs des Commissions de discipline, ils seraient beaucoup plus sujets à une influence de la part d'experts qui n'ont pas pour tâche de se préoccuper de l'intérêt général de la profession.

Dans sa recommandation sur le contrôle de qualité, la Commission européenne a fait un premier pas en recommandant une surveillance publique des systèmes de contrôle de qualité. Nous connaissons ce système en Belgique depuis 1985. Le Conseil supérieur des Professions économiques est un aspect qui pourrait faire école au niveau européen.

Un second pas sera fait probablement pour recommander que cette surveillance générale dépasse le simple contrôle de qualité. Chaque fois qu'un nouveau pas se fait dans notre direction au niveau international, il est assez curieux de constater que les Belges font un pas supplémentaire, qui n'a nullement été demandé par ces développements internationaux. Si nous avons un système qui est cité en exemple, réjouissons-nous et constatons que notre objectif principal est de faire fonctionner ce qui existe et pas de créer quelque chose de nouveau.

Un autre point me paraît tout à fait important. Il concerne la méthode et sur ce point, beaucoup de pays en Europe se distinguent des Etats-Unis. Est-il absolument nécessaire de revenir à l'époque des incompatibilités ou bien faut-il avoir une vue globale des problèmes déontologiques? Je plaide pour une vue globale, basée sur des principes. En faisant des règles, l'objectif de certains devient de trouver le meilleur cabinet d'avocats qui va expliquer comment on peut contourner des règles. Et c'est ce qui se passe aux Etats-Unis. Ce système ne fait la fortune ni des auditeurs, ni des utilisateurs de services d'audit mais bien celle des «*law firms*». C'est un problème, un piège, dans lequel nous devons éviter de tomber.

Pendant longtemps j'ai été membre de la Commission des Normes comptables en Belgique. Notre système comptable belge est basé sur des règles plus que sur des principes, des règles sanctionnées pénalement et donc d'interprétation restrictive. Une bonne partie de notre temps était passé à trouver des argumentations pour réfuter celles qui nous étaient présentées par des cabinets d'avocats ou des conseils fiscaux, destinées à contourner les règles qui étaient bâties pour fournir une image fidèle.

Je ne suis pas favorable au fameux article 17 de la loi comptable (aujourd'hui article 126 du Code des sociétés) qui impose cette approche restrictive des problèmes par le caractère pénal de la législation. Et il ne faut surtout pas faire pareil dans le domaine déontologique. L'objectif est d'avoir un audit de qualité et pas de respecter des règles.

Michel De Wolf
Je vais passer la parole au confrère Fulton. Pensez-vous que le système belge serait à suivre au niveau international ou, au contraire, les Belges devraient davantage s'inspirer des tendances internationales?

Jim Fulton
L'autorégulation a un grand avantage d'être faite par les gens qui connaissent le métier. Les compétences nécessaires pour une régulation pertinente et efficace sont détenues par les personnes qui sont à réguler. Ils ont les connaissances mais du point de vue de la perception publique, certains doutes peuvent apparaître: peut-on se fier à elles, ou doit-on craindre qu'elles soient influencées par leur intérêt personnel ou l'intérêt de la profession?

De l'autre côté, vous avez le contrôle externe ou, à mon avis, il n'y a pas forcément de compétence. Par contre, il y a l'indépendance. Et je crois que la seule manière

d'arriver à une solution équitable, efficace et satisfaisante, c'est de combiner les deux. Je crois que le modèle belge peut à cet égard être considéré comme le meilleur dans le monde. Je ne sais pas si la solution idéale existe vraiment mais la solution belge me paraît en voie d'être la meilleure au moins conceptuellement.

Herman Van Impe
Ik zou nu graag het woord willen geven aan de Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, professor Wymeersch.

Eddy Wymeersch
Op de tweede vraag werd reeds hoger een aanzet tot antwoord gegeven. De Belgische wetgever heeft met de wet van 2 augustus 2002 een duidelijke stap in de juiste richting gezet. Nochtans moet de problematiek verruimd worden. De materies betreffen immers niet enkel de onafhankelijkheid van de revisor doch de kwaliteit van het gehele revisorale werk.

Wat de onafhankelijkheid betreft heb ik anderhalf jaar geleden, op de studiedag van het IBR te Genval, enerzijds vastgesteld dat de onafhankelijkheid reeds het voorwerp is van een omvangrijk bestel aan regelen, terwijl anderzijds deze onafhankelijkheid nog steeds aanleiding blijft geven tot moeilijkheden en onzekerheid. Het leek me dan ook noodzakelijk om terug te komen op dit punt: de normering in België was voor de wet van 2 augustus 2002 wellicht reeds voldoende, doch de praktijk van de naleving liet te wensen over. Waar ligt de sleutel? Opnieuw in de handhaving van het voorschrift. Cijfergegevens, gepubliceerd door Ingrid De Poorter in het Tijdschrift voor Belgisch Handelsrecht[2] hebben verduidelijkt hoe de handhavingspraktijk, op het stuk van de discipline, verloopt. En terecht, zoals door een vorige spreker werd opgemerkt, stelt men vast dat de beroepsinstanties zich in de regel lankmoediger opstellen. Of de verklaring hiervoor deze is die door deze spreker werd aangeduid, laat ik in het midden.

Het is duidelijk dat op dit stuk versterking nodig is. Men stelt voor om de "seponeringspraktijk" in de tuchtprocedure kritisch te bekijken. De aanmoediging om een beoordeling inzake onafhankelijkheid van het Comité voor advies en controle te bekomen zou moeten versterkt worden. Enerzijds door de alternatieve middelen (auditcomité, college van auditors) te beperken, beter nog op te heffen. Anderzijds door de nalatige auditor, die weigert een advies te vragen, bloot te stellen aan duidelijke sancties. Eertijds, in mijn uiteenzetting te Genval, heb ik gepleit voor

[2] "De onfhankelijkheid van de commissaris in een internationaal perspectief", *T.B.H.*, 2002, 790-811.

een strafsanctie, zodanig dat diegene die het advies had gevraagd minstens wat de feiten betreft die hij aan het Comité heeft voorgelegd, te goeder trouw zou worden geacht. De wetgever heeft die weg niet ingeslagen, en onduidelijkheid laten bestaan op dit stuk. Hieruit zullen heel wat betwistingen voortvloeien: bv. zijn de rekeningen overeenkomstig de wet geattesteerd, indien de revisor wetens niet over de nodige onafhankelijkheid beschikt, al dan niet in overleg met het bestuur? Kan hieruit onafhankelijkheid tegenover derden voortvloeien?

Herman Van Impe
Vanuit de internationale en de beroepscontext kunnen we de link leggen naar de vertegenwoordigers van de kleine en de middelgrote kantoren die voornamelijk op de Belgische markt afgestemd zijn. Mag ik daarvoor het woord geven aan confrater Caluwaerts?

Freddy Caluwaerts
Ter controle van de onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek bestaat mijns inziens het beste model uit een controleorgaan intern aan het beroep, met input van andere vrije beroepen. Het hoofddoel van de controle kan, gezien de eigenheid van het vrije beroep, best door revisoren worden uitgevoerd. De input van andere vrije beroepen zie ik, enerzijds als ondersteuning van de objectiviteit van het controleorgaan, anderzijds als een kruisbestuiving tussen verschillende beroepen.

Jean du Jardin
Le seul modèle d'organisation me paraît être l'autorégulation, par des organes de surveillance internes susceptibles, parce qu'appartenant à la profession, d'être mieux acceptés par les membres du groupement que s'il s'agissait d'organes de contrôle extérieurs.

L'autorité se transforme ainsi en un *ordre* qui est le mieux à même de conceptualiser une déontologie adéquate et d'en contrôler le respect. Il lui revient ainsi d'exercer trois types de fonctions: normative, administrative et juridictionnelle.

Les règles auxquelles les membres doivent – ou acceptent de – se plier sont cependant de deux sortes:

- des règles à contenu matériel, c.-à-d. des règles de conduite, aussi différentes qu'il y a de professions réglementées; l'autorité de la profession devient ainsi son propre *législateur*;
- des règles à contenu formel, c.-à-d. des règles de procédure qui s'appliquent aux actions réglementaires ou disciplinaires que l'autorité peut exercer à l'égard de ses

membres. C'est au niveau de ces règles formelles que l'on trouvera sans doute un commun dénominateur fait soit de principes généraux de type procédural, soit de références aux exigences de la Convention européenne des droits de l'homme (tribunal indépendant et impartial, procès équitable, délai raisonnable, etc.).

Il faut à cet égard constater la pénétration des exigences des droits de l'homme dans le droit disciplinaire depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 14 avril 1983 (*Bull.* et *Pas.* 1983, n° 441).

Henri Olivier
Je pense qu'il faudra faire un peu évoluer les relations qui peuvent exister entre l'Institut et le Conseil supérieur des Professions économiques à propos des procédures de surveillance et le contrôle de qualité.

Cette observation m'est suggérée par la remarque du président Wymeersch, qui se référait au système français. Il est très clair qu'en France la Commission des Opérations de Bourse participe effectivement à la conclusion des dossiers de «l'examen national d'activités». Ceci permet d'avoir une meilleure vue sur le caractère effectif du contrôle de qualité par l'institution professionnelle. Ce n'est pas encore le cas chez nous et c'est peut-être un débat qu'il faudrait ouvrir.

III Derde vraag - Welke maatregelen kan men nemen op het vlak van onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek teneinde het vertrouwen van de economische en sociale actoren ten opzichte van de wettelijke rekeningcontroleurs te verhogen?

Troisième question - Comment peut-on agir en termes d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle pour renforcer la confiance des acteurs économiques et sociaux vis-à-vis des contrôleurs légaux des comptes?

Michel De Wolf

La troisième question porte sur ce que nous pouvons faire pour améliorer la confiance que peuvent avoir les acteurs extérieurs économiques et sociaux par rapport à notre système de co-régulation, en termes d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle car malgré tout, il y a énormément d'interrogations à cet égard.

En outre, et de manière à la fois plus fondamentale et plus triviale, l'audit des comptes peut-il fonctionner quand celui qui doit être contrôlé est celui qui choisit, qui paye, qui juge en premier lieu le travail de celui qui doit le contrôler. Comment dépasser ce paradoxe et cette méfiance permanente sur cette question d'indépendance et de la déontologie vis-à-vis du public?

Raynald Vermoesen

Dans le cadre du contrôle de qualité, le choix des contrôleurs est fortement guidé, puisque c'est une liste de trois réviseurs qui est proposée au «contrôlé», donc ce n'est pas un choix très large. Il y a des directives assez précises qui sont données par le Conseil de l'Institut lorsqu'un contrôle de qualité est diligenté. On a toutefois estimé qu'il fallait laisser la possibilité à un réviseur contrôlé de réagir par rapport à des confrères vis-à-vis desquels il pourrait y avoir des problèmes d'indépendance, d'incompatibilité ou de relations plus ou moins conflictuelles. Le seul but de cette mesure de sauvegarde est d'assurer que le contrôle de qualité sera opéré avec la plus grande indépendance et objectivité possible.

Michel De Wolf
Dans le contrôle de qualité interne à la profession, le réviseur contrôlé n'a pas un choix total du réviseur désigné. La rémunération du réviseur-contrôleur est en outre fixe et assurée par l'Institut lui-même.

N'y a-t-il dès lors pas lieu de faire un parallèle avec l'audit légal des comptes, où les entreprises choisissent totalement librement leur contrôleur et fixent sa rémunération?

Henri Olivier
Il est clair que la situation est un peu différente parce que nous sommes dans un système de *monitored selfregulation.* Entre 1984 et 1987, nous avons connu en Belgique ce que l'on appelle aux Etats-Unis le *peer review* mais en 1987, nous nous sommes rendus compte que cela ne fonctionnait pas bien. Le système actuel est largement piloté par l'Institut, c'est vrai. Toutefois, il existe une différence essentielle entre le *peer review* et l'audit d'une société: le commissaire dans une société est responsable civilement et pénalement.

Il y a eu des problèmes au sein d'Enron et de WorldCom: le cabinet Arthur Andersen n'existe plus. Quand une grande société a un problème majeur parce qu'une usine explose ou qu'elle cause une marée noire, les conséquences sont différentes.

Nous concentrons l'attention sur un faux problème: l'indépendance. Le vrai problème est dans la compétence, dans l'intégrité, la responsabilité. Un audit raté, fait par une personne totalement indépendante mais incompétente, reste un audit raté. Et un bon audit, donnant une bonne opinion, par une personne qui n'aurait pas rempli toutes les règles d'indépendance, restera un bon audit.

Il est évident que la profession doit être ferme sur des éléments tels que la compétence et l'intégrité des auditeurs parce que si les auditeurs ne sont pas des gens intègres et compétents, même indépendants, même responsables, ils commettront encore des erreurs.

Comment inspirer la confiance des acteurs économiques lorsqu'on est payé et rémunéré par l'entreprise? Il n'y a pas de réponse à cette question si on l'examine en termes de règles. Par contre, si on adopte l'approche de la recommandation européenne, il existe une réponse.

L'objectivité du réviseur, de l'auditeur, est en toute hypothèse soumise à des risques. Il faut être conscient de ces risques et il faut examiner si le système fournit des

sauvegardes suffisantes pour que ces risques soient ramenés à un minimum acceptable. C'est la thèse défendue par la Commission européenne dans sa recommandation et par la Fédération des Experts Comptables Européens. Il est vrai qu'être nommé et rémunéré par l'entreprise, c'est faire naître un certain nombre de risques. Et si le réviseur ne les reconnaît pas, il ne pourra jamais ouvrir un dialogue sincère, par exemple avec les syndicats. Mais il s'agit seulement d'un risque et pas davantage.

Voyons comment ce risque a été ramené à un minimum acceptable. Regardons par exemple dans les sociétés importantes quel est le rôle du conseil d'entreprise dans la nomination de l'auditeur. Regardons quel est le système de responsabilité civile et pénale lorsque les problèmes surviennent. Regardons l'ensemble du problème. Posons par exemple la question de savoir si on est davantage indépendant lorsqu'en tant que fonctionnaire de la Cour des comptes, on porte un jugement dans un contexte politique donné. L'indépendance est-elle mieux garantie lorsqu'on est un magistrat et que la justice n'a pas les moyens matériels et humains de rendre justice dans un délai raisonnable? Est-on plus indépendant sans aucun moyen? La question mérite d'être posée.

Je pense que les risques qui découlent du régime de nomination et de rémunération peuvent être ramenés à un niveau tout à fait raisonnable par les mesures de sauvegarde de l'objectivité qui existent dans notre système.

Michel De Wolf
Monsieur Wymeersch, je pense qu'à votre niveau aussi vous avez quelques éléments de réponse par rapport à cette problématique. Notamment vous encouragez certains types de comportements de la part des entreprises visant également à limiter les risques dont parlait Henri Olivier à l'instant.

Eddy Wymeersch
De vraagstelling betreffende de maatregelen die kunnen genomen worden om het vertrouwen van het publiek in het rekeningwezen te verhogen moet op een ruimer vlak worden gesitueerd. Het gaat hier met name om het vertrouwen in het geheel van het economisch apparaat waarop het rekeningwezen is gesteund. Hier zijn belangrijke "*checks and balances*" te vermelden. Weliswaar is de revisor hierbij een belangrijke schakel, doch hij is niet de enige. Het apparaat steunt immers op een systeem van concentrische cirkels waarbij de activiteiten van de deskundigen uit de ene cirkel steunen op die van de andere.

De eerste cirkel is zonder twijfel de interne audit, met zijn verlengstukken naar *compliance*, en eventueel forensische audit en legal audit. Dit is een vraag van interne organisatie van de onderneming. De andere toezichtsorganen – in het bijzonder de raad van bestuur – dienen ervoor te zorgen dat de interne audit naar behoren is georganiseerd.

Een tweede cirkel betreft het auditcomité. Hier doen zich vragen voor van samenstelling, bevoegdheid en rechtspositie. Wat het laatste betreft is het auditcomité naar Belgische opvattingen een adviescomité van de raad van bestuur. Het wordt niet ingesteld door de algemene vergadering en diens leden worden derhalve ook niet uitdrukkelijk door de algemene vergadering benoemd. Op het vlak van de samenstelling kan men van gedachten wisselen. In de Amerikaanse benadering, waar het auditcomité een tegengewicht moet vormen met het management, heeft het eigen bevoegdheden, los van de raad van bestuur. Deze structuur is ook voor Belgische ondernemingen aangepast, en het auditcomité bestaat uit niet-uitvoerende bestuurders, zonder dat strikt vereist is dat het alleen uit onafhankelijke bestuurders zou bestaan. In België – en voor de vennootschappen op het Europese vasteland in het algemeen – zal men rekening moeten houden met de aanwezigheid van controleaandeelhouders. Deze laatste hebben er alle belang bij deel uit te maken van het comité, gezien hun persoonlijke financiële inzet voor de onderneming: als zij toezicht uitoefenen op de behoorlijke organisatie van het rekeningwezen, oefenen zij toezicht uit op hun eigen fortuin. Vandaar dat voor vennootschappen met een geconcentreerd aandeelhouderschap een vertegenwoordiger van de aandeelhouders in het auditcomité niet enkel kan worden aanvaard, maar zelfs nuttig kan zijn.

De volgende concentrische cirkel betreft de commissaris. Hierbij is de vraag van de onafhankelijkheid slechts een deelprobleem. In de eerste plaats dient het te gaan om zijn deskundigheid en om de kwaliteit van het auditwerk. Wat meer in het bijzonder de onafhankelijkheid betreft: onafhankelijkheid valt moeilijk te meten, de wetgever geeft trouwens alleen negatieve criteria, dus criteria van afhankelijkheid. Deze laatste kan immers duidelijker worden vastgesteld, maar waarborgt geen onafhankelijkheid.

Onafhankelijkheid is vooral geestesgesteldheid, "ruggegraat", zonder dat deze houding kan resulteren in een vijandige houding tegenover het management. Het is in een verstandige, doch beginselvaste samenwerking van beiden, met eerbied voor elkaars wederzijdse standpunten, dat oplossingen kunnen worden gevonden voor dikwijls nieuwe en onbekende vraagstukken. De externe auditor dient niet alleen onafhankelijk te zijn, hij dient ook de schijn van onafhankelijkheid te eerbiedigen.

Het werk van de auditor is evenwel geen wetenschap, maar eerder een kunst: ten aanzien van wazige vraagstukken standpunt innemen zal nooit kunnen geschieden op een mathematisch perfecte wijze. Voor deze vele onbeantwoorde vragen is de commissaris aangewezen op zijn eigen deskundigheid en kennis. Hierbij kan hij in sommige gevallen steunen op de volgende cirkel in het voormelde stelsel, met name de toezichthouder. Voor de ondernemingen die aan het toezicht van de CBF zijn onderworpen wordt hiervan frequent gebruikgemaakt.

Michel De Wolf
Monsieur Caluwaerts, êtes-vous d'avis qu'il s'agit avant tout de promouvoir au-delà des textes légaux précis une attitude générale de compétence et d'intégrité ou attachez-vous une importance particulière à des règles précises?

Freddy Caluwaerts
Behalve door de toevoeging van andere vrije beroepen aan de controleorganen, kan het vertrouwen van de economische en sociale actoren ten opzichte van de wettelijke rekeningcontroleur verhoogd worden door een systematisch, daadwerkelijk toezicht op de toepassingen van artikel 134, §§ 2 en 4 van het Wetboek van vennootschappen, dat stelt dat het voorwerp en de bezoldiging van andere dan controleprestaties door de commissaris of een persoon met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in een samenwerkingsverband staat, moeten medegedeeld worden in het jaarverslag van de onderneming.

Michel De Wolf
On entend des avis qui sont assez diversifiés. Henri Olivier qui prône avant tout des exigences très élevées en matière de compétence et d'intégrité des auditeurs qui sont la meilleure garantie pour un bon résultat d'audit; le Président de la Commission bancaire et financière Wymeersch qui insiste en particulier sur le rôle de l'audit interne et un fonctionnement très précis du comité d'audit; Monsieur Caluwaerts qui vante les mérites d'une approche plus détaillée dans les textes légaux du Code des sociétés.

Bernard Tilleman
Ik denk dat het probleem van de schijnbare onafhankelijkheid, van het feit dat de gecontroleerde de controleur benoemt, bij de publieke opinie vragen doet rijzen.

Maar men kan op zijn beurt de vraag stellen of een extern Comité voor controle dat probleem zou oplossen, want hoe kan men de werkelijke onafhankelijkheid van

iemand gaan toetsen? Misschien zal het feit dat een extern Comité voor controle daar tussenkomt, het probleem van de schijnbare onafhankelijkheid een beetje oplossen. Maar hoe en met welke middelen men de werkelijke onafhankelijkheid kan toetsen, dat is hetzelfde als te toetsen of een rechter onpartijdig is: het is heel moeilijk om dat in de praktijk te bewijzen.

Ik wil terug aanknopen bij wat Henri Olivier in een vorige interventie heeft gezegd: misschien moeten we ook niet te veel geloven in alleen maar reguleren. Misschien moeten we het vertrouwen van de actoren in het beroep verhogen door meer te informeren over wat er reeds gebeurt. Bij het onderzoeken van de tuchtrechtspraak ben ik onder meer gestoten op het feit dat de Commissie Kwaliteitscontrole, telkens wanneer een faillissement zich voordoet en het verslag van de revisor dat niet heeft voorzien, systematisch een onderzoek instelt. Dat is goed, maar men moet dat ook naar de buitenwereld toe duidelijk maken. Men moet ook duidelijk maken welke andere informatie wordt geanalyseerd door de Commissie Kwaliteitscontrole. Ik denk dat men zo het vertrouwen van de publieke opinie enigszins kan herstellen.

Michel De Wolf
Monsieur Fulton, vous qui suivez avec beaucoup d'attention ce qui se passe aux Etats-Unis, on peut être étonné qu'en quelques mois il y a eu un tel renversement. Il y avait une confiance extrêmement forte dans le monde de l'audit, une confiance du public, des investisseurs, des autorités politiques. Puis en quelques semaines, on a assisté à un mouvement de balancier énorme dans l'autre sens. On a maintenant un système de régulation plus autoritaire qu'il n'a jamais existé dans nos pays d'Europe. Comment expliquez-vous cette évolution et comment pensez-vous que les auditeurs américains pourraient regagner la confiance de leur propre public et, peut-être, revenir à un modèle plus équilibré?

Jim Fulton
J'ai beaucoup apprécié l'intervention de Monsieur Olivier et le fait qu'il a recadré le débat sur un plan plus général et philosophique. J'irai encore un pas plus loin dans la mesure où tout ce débat a été provoqué par des évènements purement américains. Certes, Raynald Vermoesen m'a cité aussi les événements chez Vivendi et Lernout & Hauspie.

Mais ces cas ne déforcent pas la règle générale car ces deux sociétés étaient cotées aux Etats-Unis. Le problème fondamental et c'est un débat qui est mené sur la place publique actuellement, est celui de la rémunération et du contrôle des dirigeants de grandes entreprises américaines ou gérées à l'américaine. Vous avez, du fait de l'importance des *stock options*, un intéressement direct de tout l'en-

cadrement de sociétés cotées, et sur la base des performances à court terme, les cours de bourse. Cela instaure, si ce n'est pas un contexte de corruption, certainement une orientation défavorable à la transparence et à la bonne gestion de l'entreprise. En tant que commissaires, réviseurs et auditeurs, on vient ensuite, on doit évaluer et travailler dans ce contexte. Pour moi les dés sont déjà pipés par ce contexte socio-économique américain. Il faut remédier aux causes parce que lorsque l'auditeur intervient, c'est trop tard. Le problème n'est pas dans les travaux de l'auditeur, il est dans tout le système en amont et qui influence la gestion de ces grandes sociétés.

Il y a une autre question très importante que vous avez posée: comment assurer l'indépendance quand l'auditeur est nommé et payé par la société? Les auditeurs sont nommés, en théorie, par les actionnaires pour défendre les intérêts des actionnaires, mais ils sont en fait nommés par la direction et travaillent avec la direction. Leur rémunération est décidée par la direction. L'actionnaire ne fait que donner son accord à ce qui est convenu entre l'auditeur et la direction. Là il y a un problème fondamental qu'il faut affronter: faut-il instaurer un audit sur le contrôle à l'initiative et sous le contrôle de l'Etat ou du gouvernement? La réponse est clairement non parce que nous avons déjà vécu l'expérience en Europe: jusqu'à il y a quelques années, les auditeurs grecs étaient des fonctionnaires et ils n'étaient estimés par personne. Toutes les grandes sociétés internationales, soumises au contrôle de la SEC, voulaient tout accepter sauf le rapport d'un auditeur fonctionnaire à la grecque. Je crois que c'est la démonstration que là n'est pas la bonne réponse non plus.

Je l'ai dit: je pense que le problème est fondamentalement américain. Et je crois que – et je diverge un peu de ce que Henri Olivier vient de dire – les Américains ont peut-être fourni des éléments pour résoudre le problème. Cela va un peu dans le sens de ce qui a été préconisé par le professeur Wymeersch: désormais, en tant qu'auditeur d'une société cotée aux Etats-Unis, on ne travaille plus tellement ni pour les actionnaires, ni pour la direction ou le conseil d'administration, mais plutôt pour le comité d'audit. C'est le comité d'audit qui doit apprécier la nomination, la personne du réviseur, sa rémunération, et décider ce qu'il peut faire et ce qu'il ne peut pas faire. Le fait d'imposer, dans la réglementation américaine, que le comité d'audit soit constitué entièrement d'administrateurs indépendants et que l'un d'eux doit avoir une qualification comptable, constitue une des meilleures garanties de l'indépendance du réviseur.

J'aimerais aussi commenter le système de contrôle de qualité. Si vous travaillez dans une grande société, qu'est-ce qui vous fait le plus peur? Une visite des auditeurs externes ou internes? Normalement ce sont les auditeurs internes qui font peur. Et je peux vous dire que dans les grands cabinets d'audits, c'est exactement pareil.

Notre réseau international envoie des «contrôleurs internes», qui débarquent de France, des Pays-Bas, de l'Allemagne, de la Grande-Bretagne, pour voir nos dossiers et s'assurer de notre système de contrôle de qualité et de notre conformité avec les règles et méthodes internes du réseau. C'est l'interne qui fait beaucoup plus peur que l'externe.

Michel De Wolf
On peut aussi attirer l'attention sur une partie significative de la littérature scientifique, qui souligne qu'*in fine*, c'est le manager qui, conformément à la théorie de l'agence, a intérêt à se faire contrôler afin de réduire le coup du capital puisqu'un coût du capital plus élevé pose pour lui-même les exigences à un niveau plus élevé. Par conséquent, dans le système actuel – on l'a bien vu à l'occasion de certains mouvements boursiers – *in fine* il y a une sanction pour celui qui rechoisit un auditeur qui a mal effectué sa mission, qui est éventuellement sous-payé au point qu'il ne puisse pas mener sa mission dignement. Finalement, c'est le manager qui se fait punir de cela.

On doit attirer l'attention sur ce type de littérature qui n'émane pas des auditeurs mais d'académiques, surtout américains, avec des observations empiriques qui confortent leurs conclusions. Ce n'est pas une règle absolue mais il y a effectivement un intérêt pour le manager lui-même, à avoir un auditeur crédible, qui lui permette de réduire son coût du capital.

Henri Olivier
Pour autant que le manager soit effectivement honnête! Nous avons connu de nombreux cas américains, des belges aussi, où les managers n'étaient pas honnêtes. L'argument qui est tout à fait pertinent dans une situation normale a sa limite: la limite de l'honnêteté.

Jim Fulton
Je voudrais revenir sur l'opinion d'Henri Olivier au sujet du cabinet Arthur Andersen et de sa disparition. Je crois que cela illustre deux choses différentes.

Il y a d'abord une grande sensibilisation dans les grands cabinets, qui estiment que si c'est arrivé à Arthur Andersen, cela pourrait éventuellement arriver chez eux. D'où une sensibilisation aux dangers, aux risques professionnels, ce qui se traduit par de nombreux messages, conçus au plus haut niveau sur les conflits d'intérêts potentiels et le système de contrôle de qualité, qui est devenu une obsession.

Il y a aussi le problème de la réduction du nombre des grands cabinets internationaux auxquels des grandes entreprises internationales peuvent faire appel. Dans ce contexte, prévoir, comme cela a été proposé en Belgique, éventuellement d'avoir recours à un collège d'auditeurs, n'est pas neutre pour les grandes sociétés qui sont concernées. Un collège d'auditeurs pour une société, qui est sous le contrôle de la SEC aux Etats-Unis, veut probablement dire deux des quatre grands cabinets. On peut se demander où est l'intérêt; cela devient inacceptable. Comme il y a un écart très important entre la taille des quatre grands cabinets et la taille de la structure d'audit suivante, la solution n'est pas facile à concevoir.

Bernard Tilleman
Mag ik één vraag in het debat werpen? Wat zou u ervan denken indien de termijn van het mandaat van de commissaris verlengd wordt, want dan wordt het probleem inzake onafhankelijkheid van de benoeming natuurlijk minder pregnant, indien men een periode van vijf jaar heeft. Drie jaar, is dat volgens u de goeie periode, of zou u denken dat het misschien kan worden verlengd?

Michel De Wolf
En France c'est six ans.

Bernard Tilleman
In België is het zes jaar voor de overheid en de economische overheidsbedrijven.

Jim Fulton
Le système américain et britannique c'est la renomination annuelle. Donc cela se poursuit à tout jamais sauf un incident ou un fait qui déclenche la volonté de changer. C'est un peu une institutionnalisation de l'auditeur, de la relation d'audit, bien au-delà de ce que vous avez avec 3, 5 ou 6 ans. Vous avez eu l'expérience italienne, d'exiger un changement d'auditeur au bout de maximum 9 ans. Mais les études empiriques aux Etats-Unis montrent que la chance de fraude est la plus élevée dans une année de changement d'auditeur. Quoi qu'on fasse, il y a toujours un danger quelque part.

Herman Van Impe
Nog een tussenvraag. Men spreekt van lange duurtijd van het mandaat en van een bepaalde rotatie, binnen of buiten het auditkantoor. Misschien kan daaraan ook een duurtijd worden gekoppeld om binnen éénzelfde auditkantoor de ploeg te veranderen, de verantwoordelijken die tekenen te laten roteren, maar toch een combinatie te hebben van die onafhankelijkheid binnen een bepaalde periode en de continuïteit in dossiers in de context van het kantoor.

Henri Olivier
Je pense que les mécanismes répondent à un des risques possibles, identifié par la Commission européenne, à savoir le *familiarity risk*.

Il est vrai qu'à la longue il y a aussi le risque d'être endormi, par le fait que l'on connaît trop bien les choses. L'attention peut diminuer, le scepticisme professionnel s'affaiblit par le fait que l'on est occupé depuis trop longtemps et qu'on ne se remet plus en cause. Il peut s'agir d'un problème d'indépendance, mais aussi d'un problème de qualité d'audit. Donc le changement des équipes d'audit ou du commissaire en titre est une question qui mérite une grande attention.

Nous avons peu parlé aujourd'hui des difficultés que représentent tous ces concepts, lorsqu'on doit les appliquer dans des petits cabinets ou dans des sociétés de petite taille. Si on veut travailler au niveau des principes, il n'y aura pas de différence. L'éthique c'est l'éthique, l'objectivité c'est l'objectivité. Mais lorsqu'on veut rentrer dans la pratique des choses, on se rend compte qu'on peut créer des difficultés majeures pour l'application de certaines propositions. Notamment l'idée de la rotation du personnel ou de la rotation du commissaire en titre, peut poser des problèmes extrêmement délicats dans de petits cabinets, il faut en être conscient.

Je voudrais ajouter que cela peut poser aussi des problèmes pratiques, liés aux agréments, qui sont nécessaires pour les Banques, les compagnies d'assurance, où *de facto* le système a réduit le nombre de réviseurs qui sont susceptibles de participer à une rotation interne.

IV Vierde vraag - Welk effect hebben de problemen met betrekking tot onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek in het kader van uw beroepspraktijk?

Quatrième question - Dans votre pratique professionnelle, quel impact ont aujourd'hui les questions d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle?

Herman Van Impe
In deze context moet ook de vraag worden gesteld welk effect we kunnen onderkennen in de problemen die we behandeld hebben met betrekking tot onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek in het kader van ieders beroepspraktijk.

Jean du Jardin
L'impact des questions d'indépendance, de déontologie et d'éthique professionnelle dans ma pratique professionnelle est indiscutable – mais cela tient sans doute à la spécificité de la fonction de magistrat de l'ordre judiciaire.

En effet, comment un membre du Pouvoir judiciaire pourrait-il exercer ses fonctions sans indépendance et impartialité? Le bon fonctionnement de la Justice et la confiance que le justiciable doit avoir en elle l'exigent impérativement. Cette nécessité se retrouve notamment dans une disposition du Code judiciaire, sanctionnant le fait de manquer aux devoirs de sa charge, de porter atteinte à la dignité de la fonction, au bon fonctionnement ou à la confiance dans l'institution (art. 404 du Code judiciaire).

Freddy Caluwaerts
De problemen met betrekking tot onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek, in de specifieke betekenis die hoofdzakelijk tijdens deze rondetafel ter sprake werden gebracht, hebben geen effect op mijn beroepsbeleid, aangezien wij binnen onze associatie Caluwaerts - De Puysseleyr - Ostyn, sinds haar ontstaan in 2000, geopteerd hebben om bij eenzelfde cliënt advies en controle niet te combineren.

Raynald Vermoesen
Le problème qui me préoccupe particulièrement est celui du ratio de un pour un entre les honoraires audit et non audit introduit par la loi du 2 août 2002, qui pose un problème pratique aux cabinets multidisciplinaires. Ces cabinets parviendront-ils

à développer la dynamique indispensable au maintien d'une structure englobant toutes les expertises nécessaires à un audit de qualité: fiscalité, droit social, actuariat, droit économique et financier, droit commercial, etc. Ma crainte principale réside dans le fait que les nouvelles restrictions en matière de conseils autorisés (je ne parle pas des activités prohibées *per se*) n'aboutissent à l'éclatement partiel des firmes multidisciplinaires. En ce cas, le système aura engendré des auditeurs totalement indépendants mais ne disposant plus des compétences diverses indispensables à la réalisation d'un audit de qualité. Ce faisant, on passerait totalement à côté du but recherché, à savoir le renforcement de l'efficacité des procédures d'audit.

Herman Van Impe
Mijnheer Olivier, kunt u op uw beurt de effecten van deze thema's op uw beroepsbeleid verwoorden?

Henri Olivier
Ma réflexion porte sur l'existence et les objectifs d'une profession. Une des qualités d'une profession libérale est de mettre en avant les aspects de comportement professionnel par rapport aux aspects de rentabilité d'entreprise et de rémunération de l'actionnaire.

Il faudrait réfléchir à la transformation de ces principes dans une situation qui s'est fondamentalement modifiée aujourd'hui. Pour différentes raisons, les structures ont crû et sont arrivées à développer des comportements qui sont plus proches de celui de l'entreprise que de celui du professionnel. Un comportement d'entreprise donnera la préférence aux valeurs d'entreprise. Si on est plus proche d'un comportement de professionnel, on donnera la préférence aux comportements éthiques d'une profession. Cela concerne toutes les tailles de cabinets, mais il y a là un concept philosophique qui est probablement lié au monde qui nous entoure et à l'évolution du métier.

Là où ce choix déontologique intervient et là où il est essentiel à mon avis, c'est dans la formation des jeunes collaborateurs. Si on passe son temps à dire aux jeunes collaborateurs dans des séminaires etc., qu'ils doivent être des entrepreneurs avec le chef d'entreprise, il ne faut pas s'étonner quand 15 ans plus tard ils ont des responsabilités d'*engagement partner*, qu'ils aient des comportements d'entrepreneur. C'est à mon avis le moment où on dévie l'objectif qui est un objectif de profession libérale.

Jim Fulton
Je rejoins entièrement les deux intervenants précédents, Henri Olivier, sur le plan philosophique et Raynald Vermoesen, sur le plan pratique.

Un autre point plus général c'est la perception publique et *l'expectation gap.* La question qui se pose est de savoir s'il vaudrait mieux essayer d'instruire le public pour améliorer son niveau de connaissances, ou essayer de se plier à ses exigences fussent-elles basées sur l'ignorance.

C'est une question très complexe: comment faire passer un message? Et surtout lequel; des divergences demeurent. Il ne faudrait pas seulement être indépendant, il faudrait être *perçu* comme indépendant; mais il ne faudrait pas sacrifier en même temps d'autres valeurs et d'autres qualités pour y arriver. A cet égard, je ne crois pas à la solution miracle. Celle préconisée dans la loi du 2 août 2002 est un compromis politique. Il faut vivre avec de la manière la plus rationnelle possible.

Raynald Vermoesen
Si vous me le permettez, avant de conclure ce débat, je souhaiterais faire un dernier commentaire sur les collèges de commissaires qui sont une des modalités prévues par la loi du 2 août 2002 permettant d'échapper à l'application du ratio de un pour un.

Il faut tout d'abord s'entendre sur la notion de collège. Quant je parle de collège, ce n'est pas d'un collège où un des deux commissaires fait 90 % du travail et l'autre 10 %. Un vrai collège, c'est un collège où les deux confrères se partagent plus ou moins équitablement les travaux d'audit. En pratique, dans les grandes entreprises multinationales, de tels collèges ne sont concevables qu'au niveau de 4 à maximum 7 cabinets d'audit disposant d'un réseau international suffisant.

Ensuite, je voudrais rappeler qu'il a déjà été constaté que les collèges de commissaires sont source d'une augmentation des risques d'audit, liée à la dispersion souvent mal coordonnée des procédures de vérification mises en place par deux cabinets différents (je n'ose penser aux collèges de plus de deux cabinets). Cela sans parler des risques d'*opinion shopping* qui sont monnaie courante dans les collèges et plaident en leur défaveur.

Par conséquent, il ne faudrait pas trop vite conclure que les collèges peuvent apporter la solution aux problèmes qui se posent aujourd'hui. Raison pour laquelle (à l'exception de la France) les collèges ne sont pas promus au niveau international.

Herman Van Impe
Ik zou nu graag het woord willen geven aan de Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, een van de oudste financiële controleorganen in België, en hem vragen wat het effect van deze problematiek is op zijn beleid.

Eddy Wymeersch

Deze vraagstelling besteedt bijzondere aandacht aan de betekenis van de onafhankelijkheid, de beroepsethiek en de plichtenleer, meer in het bijzonder in het kader van het toezicht dat wordt uitgeoefend onder meer door de CBF. In het algemeen kan worden gesteld dat het CBF-toezicht in een belangrijke mate steunt op de tussenkomst van onafhankelijke en deskundige revisoren. Dit geldt zowel inzake het toezicht op de financiële ondernemingen (banken e.d.m.) als op de beursgenoteerde ondernemingen. In de financiële ondernemingen geeft dit toezicht aanleiding tot een wisselwerking die – naar ik hoop – tot wederzijdse voldoening strekt. In het kader van een – wellicht nog sterker te activeren – doorlopende dialoog dienen de externe overheidstoezichthouder en de externe auditor van gedachten te kunnen wisselen over de vraagstukken die aan de orde moeten worden gesteld en de wijze waarop problemen naar behoren een oplossing kunnen vinden.

In een aantal gevallen ontstaan vanzelfsprekend tegenstrijdige opvattingen betreffende concrete vraagstukken tussen de overheidstoezichthouder en de externe auditor. Enerzijds worden deze problemen frequent door de externe auditor aangebracht en bereiken beide partijen in het kader van een grondige bespreking een oplossing die beiden overtuigend voorkomt. Anderzijds doen zich gevallen voor waar een vraagstuk door de externe auditor niet aan de overheidstoezichthouder werd voorgelegd, maar waar dit, hetzij op grond van eigen onderzoek van de overheidstoezichthouder, hetzij op andere wijze, ter kennis werd gebracht. Dit soort gevallen doen zich frequenter voor in de sector van de beursgenoteerde ondernemingen, gezien ook de grotere verscheidenheid aan vraagstukken die aldaar behandeld worden. In het algemeen stelt men vast dat zowel de deskundigheid als de onafhankelijkheid van de commissaris essentiële waarborgen zijn voor het goede verloop van het toezicht op het door de vennootschap gehanteerde boekhoudapparaat. Er valt op dit vlak de laatste tijd wel wat vooruitgang waar te nemen, die vermoedelijk toegeschreven kan worden aan het grotere bewustzijn in hoofde van de externe auditors van de vraagstukken die – mede ten gevolge van de ook in België relevante *Sarbanes-Oxley Act* – kunnen rijzen inzake boekhoudkundig toezicht, met inbegrip van de materie van de onafhankelijkheid, terwijl ook het aansprakelijkheidsrisico in een scherper daglicht wordt gesteld.

Ten slotte nog dit: de externe auditor vervult ten aanzien van de overheidstoezichthouder een essentiële signaalfunctie. Deze bestaat erin dat hij de vraagstukken ziet, tijdig meldt en in overleg met de overheidstoezichthouder tot een goede oplossing brengt. In de uitoefening van deze functie handelen externe auditor en overheidstoezichthouder in éénzelfde perspectief, met name de verbetering en de

objectivering van de beoordelingen die moeten worden verricht in het kader van het voeren van de betrouwbare boekhouding.

Jim Fulton
Mon point de vue est peut-être orienté, mais j'ai une formation britannique et je suis d'abord expert-comptable écossais. Dans le système britannique à mon époque on était d'abord expert-comptable et ensuite réviseur. J'ai remarqué en Belgique, avec la séparation de la profession et la formation universitaire, que nous recrutons des gens qui ont été formés pour être des réviseurs sans nécessairement maîtriser la comptabilité. Je crois que c'est une erreur fondamentale. Pour bien contrôler, il faut d'abord comprendre.

Herman Van Impe
We zijn nu gekomen bij de vorming van de toekomstige beroepsbeoefenaars.

Mag ik dit debat afsluiten met Professor Tilleman, jurist én vertegenwoordiger bij de academische overheid, met het verzoek inzake de problematiek onafhankelijkheid, plichtenleer en beroepsethiek een conclusie te trekken voor zijn beroepsomgeving, en met de vraag wat hij kan doen om aan de studenten op de universiteit en aan de buitenwereld in het algemeen een beter inzicht te geven van wat wij doen, de inspanningen die wij individueel doen binnen onze kantoren en die welke het Instituut zich getroost?

Bernard Tilleman
Wat de vorming betreft, zitten wij in een cruciale fase aan de universiteit, waar men bachelor-masterhervormingen doet, en waar een van de grote gevaren is dat men zich in de faculteiten terugplooit op zijn eigen domein, in de mate dat de faculteiten zelf hun studieprogramma vastleggen.

Een van de grote voordelen van de vroegere opleiding rechten of economie was precies de algemene vorming, waar onder meer ethiek en filosofie aan bod komen. Ik denk dat de beroepswereld hier een verantwoordelijkheid heeft om ook naar de universiteiten toe te reageren dat zij dat zeer belangrijk vinden, want er dreigt met deze bachelor-masterhervorming een afbreuk aan gedaan te worden. Ik ben voorstander van een brede algemene vorming in de bacheloropleiding, maar er zijn vele collega's die de juridische opleiding al te zeer wensen te verjuridiseren, de economische opleiding wordt puur economie en te specialistisch, en ik denk dat u als beroepsgroep het signaal moet geven aan de universiteiten dat dit niet zo mag zijn.

Ook denk ik dat wij als universiteiten zeker vragende partij zijn en dat het Instituut er zou moeten naar streven dat al aan de universiteit jonge mensen worden geconfronteerd met de beroepswereld. Dat kan gebeuren via initiatieven als zomerstages en dagstages zoals we dit al doorgevoerd hebben als kennismaking met de advocatuur. Verscheidene advocatenkantoren werken hier aan mee. Waarom zou dit niet naar analogie kunnen gebeuren bij revisorenkantoren? Dit is een pure *win-win*-situatie.

Een laatste opmerking als jurist: de wetgever moet steeds kijken naar de economische impact van zijn beslissingen. Niet alles is op te lossen via regels.
Al te vaak denkt men dat het probleem opgelost is door te legifereren. De wetgever moet echter ook denken aan de implementatie en controle van zijn normen. In een zeer geïnternationaliseerde sector zoals deze van de (multidisciplinaire) auditkantoren is het beter om de controle op de onafhankelijkheid op een internationaal niveau te situeren. De wetgever had daarom beter een Europees wetgevend initiatief inzake onafhankelijkheid afgewacht.

IBR -IRE

DEEL
PARTIE III

Europese en internationale perspectieven van het beroep van de wettelijke rekeningcontroleur

5

Perspectives européennes et internationales de la profession de contrôleur légal des comptes

DEEL III
PARTIE

1

Perspectives européennes et internationales de la profession de contrôleur légal des comptes

RENE RICOL

Président de l'IFAC

I Introduction

En ce début d'année 2003, il semblerait que le monde ne cesse de retentir de nouveaux scandales financiers affectant telle ou telle entreprise. Après les sociétés américaines Enron et WorldCom, voici maintenant le tour de l'Europe, avec la société néerlandaise Ahold. Bien que chaque situation soit unique, elles ont malheureusement les mêmes conséquences négatives sur la crédibilité des marchés financiers et sur l'image de notre profession. Elles ont eu également pour conséquence la disparition d'un des principaux cabinets mondiaux d'audit, Arthur Andersen.

De nombreux articles et commentaires ont été publiés sur les causes de ces faillites et leurs répercussions sur la situation économique mondiale actuelle, au demeurant préoccupante. C'est pourquoi il n'est pas opportun de revenir sur cette question spécifique si ce n'est pour apporter, en préambule, certaines précisions.

Ce n'est pas parce qu'il y a eu les faillites d'Enron et de WorldCom et que les défaillances des auditeurs[1] sont apparues au grand jour, qu'il y a maintenant une crise économique mondiale. Il serait plus exact de faire remonter la naissance de cette crise mondiale à la faillite de la nouvelle économie. Les pertes abyssales liées à la chute de la nouvelle économie sont la cause économique objective de l'effondrement progressif de l'économie mondiale, aussi bien pour les grands groupes que pour les structures petites et moyennes. Il n'y a qu'à se souvenir des situations folles dans lesquelles on pouvait coter des entreprises pour des milliards de francs alors qu'elles perdaient des centaines de millions, pour comprendre qu'une telle situation ne pouvait perdurer sans dommage sur l'économie.

Enron et WorldCom n'ont été que les révélateurs de la crise économique et les accélérateurs de la prise de conscience.

Il est cependant indéniable que les auditeurs ont eu un rôle à jouer dans ces scandales financiers. Mais si la profession accepte pleinement et entièrement sa part de responsabilité, elle n'a néanmoins aucune intention de jouer les boucs émissaires. Les auditeurs sont un des maillons, certes essentiel, de la chaîne sécuritaire qui protège l'entreprise. Ceci implique qu'il y a d'autres maillons. Et si l'on veut que la chaîne bouge, il faut, comme dans un groupe encordé en montagne, que tous les maillons bougent en même temps et dans le même sens. La profession comptable entend réagir et se réformer, mais cette réforme doit être accompagnée par celles d'autres professionnels pour obtenir un résultat efficace. Nous ne pouvons pas agir seuls.

[1] Pour faciliter la lecture de cet article, le terme «auditeur» sera utilisé au sens de «contrôleur légal des comptes».

Enfin, chaque entreprise est unique et tout amalgame entre leurs situations serait néfaste.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, un mot est nécessaire pour décrire l'*International Federation of Accountants* (IFAC), puisque cet article va être placé dans une perspective internationale.

L'IFAC est une organisation non gouvernementale et apolitique qui regroupe 155 Instituts comptables nationaux répartis dans 113 pays et rassemblant plus de 2,4 millions de comptables de part le monde, exerçant aussi bien en cabinets qu'en entreprises, dans la fonction publique ou dans la formation et l'éducation des futurs comptables. L'IFAC a pour mission de développer et de promouvoir à l'échelle mondiale une profession comptable partageant les mêmes valeurs et se conformant à des normes de travail de grande qualité.

Cet article va d'abord envisager les conséquences immédiates de la situation actuelle pour la profession, puis les conséquences à plus long terme aussi bien dans les relations de la profession avec les régulateurs et le public qu'avec le monde de la finance.

II Les conséquences immédiates pour la profession

Si notre profession veut aider à restaurer la confiance dans les marchés financiers, en tant que maillon important de la chaîne sécuritaire, elle doit accepter sa part de responsabilité dans la crise de confiance actuelle, ce qui entraîne également d'accepter les conséquences de cette responsabilité. Ces conséquences sont au nombre de deux.

- La première est une conséquence macro-économique.

C'est parce que la profession a pleinement conscience de son rôle et de son importance que, la première, elle a accepté de réformer en profondeur ses organisations collectives et ses méthodes de travail. Réformer les organisations collectives, c'est accepter la fin de l'autorégulation dans la plupart des pays et pour l'IFAC. Pour la majorité des organisations nationales, c'est accepter que les contrôles externes de notre profession soient réalisés sous l'autorité de boards ou de comités indépendants de la profession, dans lesquels nous serons certes représentés, mais plus majoritaires. C'est accepter également que, si l'IFAC est l'organisation la mieux placée pour préparer et établir les normes d'audit, les normes d'éducation, les normes d'éthique, les normes de la comptabilité publique, de la formation initiale, elle doit néanmoins accepter la transparence, la discussion, la critique, l'impulsion des *outside stakeholders* à tous les stades du processus depuis le programme de travail jusqu'à l'élaboration de la norme définitive. C'est aussi reconnaître que toutes les normes établies par l'IFAC doivent être validées par d'autres, et en tout premier lieu pour ce qui concerne les normes d'audit, par les régulateurs.

C'est dans cet esprit que l'IFAC a pris l'engagement, lors du XVIème Congrès Mondial des Experts-Comptables qui s'est tenu à Hong-Kong en novembre 2002, de faire évoluer ses activités de normalisation, notamment en renforçant le *Compliance Committee* de l'IFAC, chargé de contrôler la manière dont les normes de l'IFAC sont appliquées par les pays membres ayant accepté de s'y conformer. Ce comité devra rapidement démontrer sa rigueur, son efficacité et devra s'ouvrir à la participation d'*outside stakeholders*.

- La deuxième conséquence est une réforme de la profession au niveau micro-économique.

C'est toujours parce que la profession se reconnaît comme un maillon de la chaîne sécuritaire que cette macro-approche doit être complétée par une micro-approche de manière à garantir dossier par dossier la qualité du travail des auditeurs. C'est

pour cette raison que d'ores et déjà toutes les firmes d'audit et en tout premier lieu les quatre grandes firmes d'audit mondiales sont en train de renforcer les procédures de contrôle interne aussi bien pour l'acceptation de nouveaux clients et de missions que pour l'identification et la gestion des risques ou les contrôles de qualité avant émission des rapports émis. Cet effort doit se retrouver dans les normes concernant le contrôle de qualité qui sont en voie d'élaboration par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board* - le comité de l'IFAC chargé de l'élaboration des normes d'audit), normes qui devront être non seulement d'une rigueur absolue, mais aussi d'une application stricte et identique partout dans le monde.

C'est pour cette raison qu'il a été demandé aux Instituts membres de l'IFAC, au Forum of Firms, au TAC (*Transnational Auditors Committee*) qui est son bras armé tout en étant un comité de l'IFAC, de se mobiliser pour participer à la discussion de ces nouvelles normes de travail, qui permettront de renforcer immédiatement les pratiques des auditeurs dans les firmes intervenant sur les sociétés cotées. Ces nouvelles normes viendront compléter les améliorations déjà apportées par les firmes et les Instituts membres.

C'est toujours parce que la profession a conscience d'être un maillon important que l'IFAC encourage son Comité d'Ethique, avec le FMAC (*Financial and Management Accounting Committee* – un comité de l'IFAC) qui représente les professionnels travaillant en entreprise, de concentrer leurs efforts sur la rédaction d'une nouvelle charte comportementale pour que les mêmes valeurs de travail et d'éthique soient respectées à l'intérieur des entreprises quand des professionnels y travaillent.

C'est enfin parce que ce qui est attendu de notre profession est non seulement d'aider à restaurer la confiance dans les marchés financiers mais aussi dans toute l'économie que l'IFAC a demandé à la SMP (*Small and Medium size Practices*) *Task Force* de présenter des propositions sur le rôle que l'IFAC pourrait jouer afin que des efforts comparables à ceux réalisés pour les sociétés cotées soient engagés pour les sociétés non cotées, quel que soit leur taille.

III Une nouvelle définition des relations de la profession avec les régulateurs

Les hommes politiques et les régulateurs ont eux aussi rapidement tiré les conséquences des problèmes rencontrés par les entreprises et ont mis en place des mesures pour sécuriser la chaîne de l'information financière.

Aux Etats-Unis, le Congrès a adopté en juillet 2002 la loi *Sarbanes-Oxley* (SOA) qui entraîne des changements fondamentaux pour la profession américaine et a également des répercussions importantes à l'étranger. Sans revenir sur le contenu de cette loi, déjà amplement commentée, deux points méritent cependant d'être signalés.

- Chaque CEO et CFO d'une société cotée doit maintenant apposer sa signature sur les états financiers émis par la société. C'est un changement utile et important puisqu'ainsi les principaux dirigeants de l'entreprise s'engagent personnellement sur la qualité des états financiers.

- Chaque cabinet d'audit établissant un rapport d'audit sur une société cotée sur le marché américain doit s'inscrire auprès du PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), nouvel organisme de surveillance comptable crée par la SOA et placé sous le contrôle de la SEC, et se conformer aux directives de la SOA. Cette obligation est étendue aux cabinets d'audit étrangers qui jouent un rôle important dans le contrôle des comptes d'une société cotée. La mise en place de ces dispositions est très étroitement suivie en Europe et dans le monde puisqu'elle entraîne une extension de la législation américaine au-delà des frontières des Etats-Unis. Il est à souhaiter que l'Europe, par la voix de l'Union Européenne, saura démontrer à la SEC l'utilité d'accorder des exemptions aux pays européens dont la législation est au moins aussi contraignante que celle des Etats-Unis.

La mise en place de la SOA entraîne aussi de se poser la question de l'étendue des activités des auditeurs. Chaque pays y apporte une réponse qui est largement culturelle. Mais peut-être faudrait-il aller au-delà et pousser la réflexion plus loin. Une piste à explorer serait la déconnexion éventuelle entre l'audit d'une société et son contrôle légal, en tout cas pour les sociétés cotées. La fonction d'audit, qui consiste à aider l'entreprise à mieux gérer ses risques, devient, lorsque l'entreprise est très importante, une activité qui relève du conseil plus que du contrôle légal. On pourrait se demander s'il ne serait pas mieux que deux professionnels interviennent l'un en charge de l'audit, l'autre du contrôle légal. Les rôles et les missions seraient clarifiés. Ce serait également un moyen de résoudre des relations souvent compliquées avec les régulateurs et de mieux cerner et donc limiter la responsabilité des uns et des autres.

IV Une nouvelle définition des relations de la profession avec le public

Lors de ces scandales financiers, il a été souvent reproché à notre profession de ne pas avoir su faire preuve d'indépendance. Notre profession est vue comme ayant dans son activité une dimension d'intérêt général et il semblerait que cette notion d'intérêt général ne soit plus comprise comme il le faudrait.

C'est pourquoi il serait préférable de parler d'intégrité plutôt que d'indépendance. Certes, le mot indépendance est utilisé depuis presque cinquante ans pour définir et caractériser notre éthique. Ce concept ne doit bien sûr pas être abandonné, mais parce que les situations sont plus complexes et donc les pressions plus fortes, parce que les conflits d'intérêts entre toutes les parties prenantes de l'entreprise sont plus nombreux, il devrait être subordonné au concept d'intégrité qui recouvre un spectre plus large et est un objectif clair. Accepter le concept d'intégrité, c'est accepter plus d'humilité, c'est considérer que même si l'indépendance est et reste l'objectif fondamental, elle est cependant difficile et parfois même, impossible à atteindre. Parler d'intégrité est en réalité plus facile puisqu'on reconnaît ainsi que, dans certains cas, il est difficile d'être indépendant, les pressions étant trop fortes, et les problèmes techniques, complexes. Par ailleurs, l'indépendance s'apprécie différemment selon les pays. Il y a une vision culturelle de l'indépendance dont il faut tenir compte.

Par conséquent, il serait préférable de reconnaître qu'il existe un risque de ne pas être indépendant et mettre en place les sauvegardes et les procédures spécifiques qui garantiront que le travail fourni a été effectué avec intégrité. Cela veut dire, et il en a déjà été question, qu'avant d'émettre un rapport d'audit, une revue préalable du dossier doit être réalisé par une autre personne, associé ou professionnel extérieur, selon les situations et les pays. Cela nécessite aussi que la profession soit soumise à un contrôle de qualité, qui existe déjà dans beaucoup de pays, notamment en France, mais pas encore partout.

La crédibilité de notre profession est en cause. Il est certain que le risque est plus important pour les grandes firmes que pour les petits et moyens cabinets. Mais il faut reconnaître aussi qu'il est aujourd'hui plus difficile de contrôler une entreprise transnationale qu'une PME. Il est cependant essentiel de faire appliquer de la même manière dans le monde des normes simples et claires. Les normes de l'IASB (*International Accounting Standards Board*) sont applicables (et le seront obligatoirement en Europe pour les sociétés cotées à partir de 2005) partout sauf aux Etats-Unis. Nous savons tous les aberrations que l'application de normes différentes peut

produire. Le cas d'ING est le dernier exemple en date. Le groupe a récemment informé les marchés d'une perte de 9,6 milliards d'euros selon les normes comptables américaines, alors que l'assureur néerlandais dégageait un profit de 4,3 milliards d'euros selon les normes comptables néerlandaises. Comment dans un telle situation peut-on parler de garantir la libre compétition des grandes entreprises mondiales, quel que soit la place où elles sont cotées?

C'est pourquoi les récents scandales financiers doivent être pris comme une opportunité pour entreprendre une convergence des normes internationales et des normes américaines. C'est ce qu'ont dores et déjà décidé à l'automne 2002, le FASB (*Financial Accounting Standards Board*) et l'IASB en se concentrant dans un premier temps sur les normes qui permettraient d'atteindre une convergence à court terme par le choix de l'une ou l'autre des normes existantes. Le résultat des investigations des deux Boards a été soumis à examen public dès juin 2003 et un document final devrait être émis à la fin de l'année 2003, ce qui prouve que ces deux organisations comprennent l'urgence de la situation et ont décidé d'agir vite.

Parallèlement, se poursuit pour ces deux organisations un travail en profondeur en vue d'identifier les différences entre les normes, définir si elles relèvent d'une convergence à court terme ou nécessitent une étude plus approfondie et adapter au mieux le projet pour parvenir au but fixé, c'est-à-dire la convergence des normes comptables dans le monde.

Et parce que l'action de notre profession, depuis longtemps, s'inscrit dans la globalisation, nous devons prendre l'engagement de tout faire pour favoriser, aider, soutenir la convergence entre les législations, les régulations, les standards, les pratiques.

Ainsi que je l'ai déjà dit, la profession est un maillon important de la chaîne sécuritaire qui entoure l'entreprise. Cela veut dire, entre autres, qu'il n'y aura pas de résultats probants si les conflits d'intérêt, par exemple entre les analystes financiers et les banquiers d'affaires ne sont pas résolus, si tous les intervenants dans l'entreprise ne sont pas prêts à prendre l'engagement qu'ils travaillent dans le respect des lois et cela vaut aussi pour les banquiers et les avocats d'affaire, si la transparence n'est pas voulue dans l'information financière donnée par les entreprises, y compris pour le sujet sensible des stocks options, dont il faut rappeler qu'ils ne doivent pas être le seul élément incitatif dans la rémunération des dirigeants.

Sur tous ces sujets, tous les acteurs doivent prendre leur responsabilité et la responsabilité de la profession est de le rappeler.

Ainsi, je considère qu'un engagement écrit par tous les conseils et intervenants lors d'une grande opération financière (fusion, scission, acquisition), assurant qu'ils ont travaillé dans le respect des lois, devrait devenir une des conditions préalables à la certification des comptes.

De même, si nous voulons bâtir une régulation mondiale, il faut reconnaître que celle-ci n'a pas de sens si elle n'a pas pour priorité la lutte contre la corruption, le blanchiment d'argent et la fraude. Comme parents, nous sommes tous inquiets pour nos enfants menacés par la drogue; comme citoyens, nous revendiquons tous le droit à la sécurité quand nous rentrons chez nous; comme acteurs de la vie économique, nous croyons que la libre entreprise peut être en danger si dans un appel d'offre le choix n'est pas dicté par la recherche du mieux disant mais par un pacte secret, nous croyons que la libre entreprise peut être en danger si les fruits de l'activité économique sont confisqués par la fraude. Nous croyons fermement que tous ces mécanismes relèvent des mêmes logiques, utilisent les mêmes circuits et sont un péril pour l'avenir de nos enfants, et parce que nous sommes cohérents avec nous-mêmes, nous devons nous engager résolument dans la lutte contre le blanchiment d'argent, la corruption et la fraude.

L'IFAC a décidé de mettre à jour sa dernière recommandation sur le blanchiment d'argent et la corruption en allant plus loin dans ses exigences à l'égard des gouvernements qui, s'ils veulent des entreprises, des banques, une profession comptable exemplaires, doivent eux-mêmes être exemplaires et dans leur comportement et dans leurs exigences.

Enfin, nous devons considérer que ce monde ne nous appartient pas, qu'il nous a été transmis par ceux qui nous ont précédé, que nous devons le transmettre à nos enfants et aux enfants de nos enfants. Le développement durable, c'est en réalité le regard que nous portons sur celles et ceux qui nous suivent. C'est une exigence morale absolue et c'est parce que nous savons bien qu'il n'y a de bon management que celui qui a le regard tourné vers l'avenir, nous voulons être un acteur et un facilitateur dans ce domaine. Le Board de l'IFAC est en train de mener une réflexion sur ce sujet. Ce mouvement sera accéléré pour faire en sorte que d'ici 2004, la profession ait élaboré, utilisant toutes les recherches déjà faites par de nombreux instituts nationaux, une panoplie de recommandations, d'instruments de mesure quantitatifs et qualitatifs, d'instruments de contrôle permettant à tous les citoyens du monde d'avoir les informations nécessaires à leur prise de conscience et donc à leur mobilisation. Dans cette optique, un Forum sera prochainement mis en place sous le patronage de l'IFAC pour réunir tous les intervenants concernés par le développement durable et permettre de faire progresser ce sujet sensible pour tous.

V Au delà, une réforme du monde financier

Je l'ai dit, nous sommes un maillon important de la chaîne sécuritaire, cela signifie aussi qu'il y a d'autres maillons.

Cela veut également dire qu'il n'y a pas d'audit externe efficace possible, s'il n'y a pas une bonne *corporate governance* et donc une bonne gestion de l'entreprise dans sa globalité. Ainsi, la SOA a renforcé aux Etats-Unis l'indépendance et le rôle des comités d'audit. En France, le projet de loi de sécurité financière propose un certain nombre de mesures apportant davantage de transparence. Par exemple, les sociétés cotées devraient informer le marché sur les principaux éléments relatifs au gouvernement d'entreprise, sous le contrôle de la future Autorité des Marchés Financiers.

Mais tout ceci ne suffira pas si l'on ne décide pas de visiter à nouveau l'organisation des marchés financiers, de mettre un terme à l'élaboration d'instruments financiers agressifs qui accroissent la volatilité des marchés, d'éviter les connexions dangereuses entre les engagements requis par les banques pour accorder un crédit à une société et son cours de bourse.

Enfin, l'activité des analystes financiers et le rôle des agences de notation devraient également être réformés. Ces professions peuvent envoyer des messages trompeurs au public sur la valeur de telle ou telle société avec un manque évident d'éthique. Les Etats-Unis, par le biais de la SOA, ont décidé de séparer les activités d'analystes financiers et de banque d'investissement. Néanmoins, tout conflit d'intérêt éventuel devra être publié.

DEEL III
PARTIE

2

Référentiels comptables: aperçu et perspectives

BRUNO COLMANT

Docteur en Sciences de gestion (ULB)
Professeur à l'Ecole de Commerce Solvay (ULB),
professeur invité aux HEC Liège et l'ULg

L'introduction prochaine des normes IFRS aux comptes annuels consolidés des entreprises européennes cotées constitue une évolution conceptuelle importante.

Un des objectifs de cette démarche est d'assurer une meilleure comparabilité des états financiers au sein des entreprises cotées en bourse, et, implicitement, d'entraîner une diminution du coût du capital.

L'amélioration éventuelle de la recherche d'une image fidèle uniforme des comptes annuels en découlant s'inscrit donc dans la perspective de l'information des actionnaires et de l'efficience des marchés financiers.

L'efficience des marchés postule que toutes les informations disponibles concernant un actif financier sont immédiatement intégrées dans le prix de cet actif. Certaines hypothèses sont attachées à la formulation du postulat de l'efficience des marchés financiers, dont la disponibilité, pour les intervenants, d'une information, notamment comptable, gratuite, disponible et fiable.

L'altération d'une image fidèle de la comptabilité résultant de l'existence de différents référentiels comptables pourrait donc amoindrir la fiabilité et la représentativité des informations comptables et provoquer l'apparition d'une situation d'asymétrie entre, d'une part, les dirigeants d'une entreprise et, d'autre part, les intervenants sur les marchés financiers.

Dans cette perspective, elle pourrait conduire, dans le chef des acteurs des marchés financiers, à des prises de décision qui négligent l'utilisation de l'information comptable publiée ou inciter les marchés financiers à intégrer dans les cours boursiers des informations comptables incertaines.

A contrario, *une meilleure information comptable s'inscrit dans le sillage des recommandations édictées en matière de corporate governance*[1].

[1] Cette contribution constitue, avec permissions, une synthèse de plusieurs contributions de l'auteur publiées dans L'Echo, Les éditions Larcier et les Financiële Cahiers - Cahiers Financiers (Editions Larcier).

I Impulsion européenne

La remise en question de la pertinence de la comptabilité entraînée par les récents scandales boursiers américains s'accompagne d'un basculement prochain vers des normes comptables internationales pour les entreprises européennes. C'est sous la présidence espagnole que le règlement imposant aux entreprises cotées européennes l'utilisation des normes comptables IAS (récemment rebaptisées normes IFRS) pour l'établissement de leur comptes consolidés, dès l'année 2005, a été adopté par le Conseil Ecofin du 7 juin 2002.

Près de sept mille sociétés européennes cotées, dont environ 150 entreprises belges, sont concernées. Ce nombre, souvent cité, sous-estime pourtant l'ampleur du basculement comptable, car toutes les entreprises consolidées au sein d'un même groupe coté devront, elles aussi, utiliser les normes IFRS dans une optique de consolidation.

Selon la Commission européenne, un des objectifs de cette démarche est d'assurer une meilleure comparabilité des états financiers au sein des entreprises cotées en bourse, et, implicitement, d'entraîner une diminution du coût du capital.

Les autres organismes internationaux (ONU, OCDE) qui avaient ambitionné de jouer un rôle dans la normalisation comptable internationale se sont progressivement retirés et collaborent désormais aux travaux de l'IASB.

En 1997, l'IOSCO, qui regroupe les autorités boursières de la plupart des pays, a confirmé l'adoption des normes comptables IAS à titre de cadre normatif comptable international pour les entreprises cotées publiquement.

Différentes institutions avaient déjà anticipé cette décision, mais c'est la position de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine qui sera déterminante pour l'envergure de la démarche de l'Union Européenne: par sa taille, le marché américain possède une puissance incontestable et c'est aux Etats-Unis qu'on trouve les investisseurs institutionnels (fonds de pension, entreprises d'assurances) les plus importants au monde.

Suite aux flots de critiques adressées à l'encontre des normes comptables américaines (US GAAP) et au démantèlement du cabinet d'audit externe Andersen, il semble que la SEC procèdera prochainement à l'acceptation des normes comptables IAS aux entreprises étrangères cotées aux Etats-Unis, sans réconciliation avec les

normes comptables américaines. Cela concernerait 1.000 entreprises non-américaines cotées sur une bourse des Etats-Unis. La SEC sait aussi que les bourses et les investisseurs institutionnels américains tireraient le plus grand profit d'un allégement des conditions comptables d'accès aux marchés financiers américains actuellement imposées aux sociétés étrangères. La rentabilité des bourses, progressivement elles-mêmes cotées, est, par exemple, tributaire de nouvelles cotations.

En effet, même si le bien-fondé des normes IFRS, d'origine anglo-saxonne, peut être temporairement altéré par les scandales comptables américains, le changement de référentiel comptable était inéluctable. L'adoption de ces normes consomme, en effet, l'échec de la tentative d'élaborer une réglementation comptable européenne autonome.

Cet échec était prévisible. Les textes comptables européens en vigueur, non modifiés depuis leur approbation communautaire en 1978, reflètent de timides compromis entre les contraintes juridiques et fiscales de chaque pays européen, ayant entraîné l'immobilisme du droit communautaire depuis un quart de siècle. Aujourd'hui, les droits nationaux européens constituent plus une entrave qu'une aide à l'harmonisation internationale. Les directives devaient donc être actualisées en fonction des pratiques comptables.

La démarche de la Commission européenne relève donc d'une indiscutable clairvoyance. Il n'était d'ailleurs pas possible de revendiquer la création d'un espace financier européen sans une harmonisation comptable, elle-même soutenue par la volonté d'une meilleure comparabilité des comptes.

La démarche communautaire est aussi conditionnée par l'émergence d'entreprises internationales (souvent qualifiées de *global players*) d'une telle envergure géographique qu'il n'est plus possible de rattacher leurs orientations comptables exclusivement au courant anglo-saxon ou d'Europe continentale. Dans cette perspective, les normes IFRS s'imposeront à titre de passeport comptable international, qui sublime la domiciliation juridique des entreprises. Cette évolution est accentuée par les rapprochements boursiers, tel celui d'Euronext.

Les normes IFRS sont établies par l'*International Accounting Standards Board* (IASB), une institution indépendante privée, créée en 1973, qui représente près de quatre-vingt pays. L'objectif de l'IASB est d'harmoniser les principes comptables des principaux pays développés et de les fondre dans le creuset d'un référentiel universel. A l'origine, l'IASB travaillait sur un programme d'harmonisation des

pratiques comptables mondiales. Depuis 1995, cet organisme a progressivement établi un corpus homogène de règles comptables, davantage basé sur la réalité économique que sur une analyse juridique de l'information comptable. C'est incidemment l'absence de cadre conceptuel dans le droit européen qui a conduit à un système de normalisation recherchant des solutions au cas par cas, sans démarche systématique.

En Europe, le changement prochain de référentiel révèle l'adoption d'une nouvelle philosophie comptable. Les normes IFRS privilégient, en effet, l'apport d'informations à destination des actionnaires des entreprises, et donc la traduction en termes de valeurs, plutôt qu'en termes de coûts. Ces normes conduisent à rapprocher progressivement la valeur comptable des fonds propres avec la capitalisation boursière. Dans ce contexte, il ne faut pas s'étonner de la célérité avec laquelle les autorités américaines ont renforcé les exigences de transparence comptable, dont les scandales Enron et WorldCom ont révélé les failles.

La Commission anticipe aussi d'imposer l'utilisation des normes comptables internationales aux établissements de crédit et aux sociétés d'assurances cotés en bourse pour l'établissement de leurs comptes consolidés. Afin de faciliter les comparaisons au niveau de ces secteurs et d'assurer l'efficacité du contrôle prudentiel, la Commission européenne laissera également la possibilité aux Etats membres d'étendre l'obligation d'appliquer les normes IFRS aux entreprises des secteurs bancaires et d'assurance non cotées en bourse.

En outre, la Commission permettra aux Etats membres de l'Union européenne d'étendre l'application des normes IFRS à certaines catégories de sociétés non cotées, voire aux comptes annuels statutaires.

Un mécanisme communautaire est chargé de superviser l'intégration des normes IFRS dans l'Union européenne et de vérifier que ces normes représentent une base appropriée pour l'information financière présentée par les sociétés communautaires cotées. Les normes IFRS devront, en effet, être intégrées au cadre législatif de l'Union européenne en matière d'information financière. Le rôle de ce mécanisme ne sera pas de reformuler ou de remplacer les normes IFRS, mais de vérifier l'adoption des nouvelles normes et interprétations, en n'intervenant que lorsqu'elles contiennent des déficiences ou ne semblent pas adaptées aux caractéristiques propres à l'environnement de l'Union européenne.

La Commission européenne se reposera aussi sur les instances prudentielles des marchés de valeurs mobilières de l'Union européenne (par l'intermédiaire du

FESCO - *Forum of European Securities Commissions*) pour élaborer et appliquer une approche commune destinée à assurer le respect des normes. Une telle approche permettra d'assurer l'égalité des conditions de concurrence et de réduire les risques d'arbitrage réglementaire.

L'adoption progressive des normes comptables IFRS constitue donc une réforme en profondeur. Cette adoption concernera, dans un premier temps, les entreprises cotées, mais il est intuitivement probable que ce changement de référentiel comptable affectera, un jour, l'ensemble des comptes statutaires des entreprises belges.

En effet, l'approche comptable consistant à appliquer des règles d'évaluation différentes pour les comptes sociaux et les comptes consolidés se fonde sur les dispositions de l'article 29, par. 2 de la septième Directive comptable, autorisant l'application de règles d'évaluation différentes pour les comptes sociaux et pour les comptes consolidés, ces derniers n'étant pas liés à l'imposition et à la répartition des bénéfices.

Cependant, une telle approche n'est vraisemblablement que transitoire, au motif qu'il ne peut y avoir qu'une seule image fidèle, dont l'exigence constitue le fondement dominant de la comptabilité, et non deux images fidèles, l'une pour les comptes sociaux et l'autre pour les comptes consolidés. Comment, de surcroît, imaginer que le choix d'un référentiel comptable particulier soit contingent à l'obligation, pour une entreprise, d'établir des comptes consolidés ou à la décision d'être cotée en bourse? Au demeurant, les entreprises ressortissant à un groupe d'entreprises coté devront, dès 2005, déjà établir des comptes selon les normes IAS/IFRS dans la perspective de l'établissement des comptes consolidés.
Une éventuelle généralisation des normes IAS/IFRS à des catégories plus étendues d'entreprises s'inscrirait d'ailleurs dans le sillage de l'approche volontariste des autorités européennes.

Il ne fait donc que peu de doutes que les normes IFRS seront généralisées à toutes les entreprises européennes, probablement endéans une dizaine d'années.

II Différences d'approches conceptuelles

Les normes comptables IFRS sont fortement influencées par la normalisation comptable américaine.

Il existe, en effet, deux approches comptables conceptuelles différenciées selon des zones géographiques, à savoir celle des pays anglo-saxons et celle des pays d'Europe continentale.

Les principales différences identifiées entre les réglementations ou entre les normalisations comptables de ces zones géographiques relèvent d'une différence d'approche liée au moment et au montant de l'imputation des résultats pouvant être dégagés par une entreprise à titre d'appauvrissement ou d'enrichissement patrimonial constaté au cours de l'exercice comptable, c'est-à-dire en matière de reconnaissance des conséquences des événements économiques affectant l'entreprise dans son compte de résultats.

Dans le sillage de cadres comptables normatifs principalement orientés vers l'apport d'informations à destination des actionnaires des entreprises, les pays anglo-saxons ont progressivement adopté une normalisation comptable privilégiant la traduction comptable de valeurs, plutôt que de coûts, à tout le moins pour certains instruments financiers acquis ou émis ainsi que pour certains immeubles de placement. Les cadres normatifs comptables anglo-saxons, orientés explicitement vers l'apport d'informations aux actionnaires, conduisent à rapprocher progressivement la mesure comptable du patrimoine et des résultats de l'entreprise avec la valeur qui est attribuée à cette dernière par le(s) marché(s) sur le(s)quel(s) ses actions sont, le cas échéant, négociées.

Les pays d'Europe continentale, quant à eux, arriment leur réglementation comptable à la mesure des coûts, c'est-à-dire des valeurs d'inventaire comptable historiques. Cette situation reflète principalement, et contrairement aux pays anglo-saxons, l'origine législative et réglementaire des prescriptions comptables, le rattachement de la comptabilité au droit des sociétés ainsi que l'objectif de protection des créanciers de l'entreprise. Les orientations comptables européennes privilégient la mesure de l'économie interne de l'entreprise et le classement des faits comptables historiques et entretiennent une dualité de mesure du patrimoine et des résultats de l'entreprise appréhendée, d'une part, par sa valeur d'inventaire comptable et, d'autre part, par la valeur qui est attribuée à cette dernière par le(s) marché(s) sur le(s)quel(s) ses titres sont éventuellement échangés.

III Contexte historique et sociologique

Les sociétés se construisent sur des rapports d'échange et sur des rites qui les cristallisent. Les principes comptables étant contingents au contexte socio-économique au sein duquel ils sont établis, plusieurs orientations se sont dessinées. Plus précisément, deux courants se distinguent au sein des pays développés, à savoir le courant anglo-saxon et le courant d'Europe continentale.

Les principales dissimilitudes identifiées entre ces zones géographiques relèvent d'une approche liée au moment et au montant de l'imputation des résultats comptables. Les pays anglo-saxons autorisent, plus facilement que les pays européens, la reconnaissance des profits en compte de résultats.

Divers facteurs pourraient expliquer ces divergences conceptuelles, sans qu'aucun ne constitue un élément totalement discriminant. On pense, par exemple, aux particularités sociologiques entre les modes d'organisation européens, plus collectivistes et hiérarchisés, et donc prudents, et à l'agencement des sociétés anglo-saxonnes caractérisées par un individualisme plus dense, et donc une plus grande exigence de liberté individuelle.

Un autre phénomène qui pourrait expliquer les approches comptables différenciées est constitué par l'attitude des collectivités face au risque et à l'incertitude. Les attributs conceptuels qui caractérisent les réglementations comptables européennes correspondent aux certitudes réglementaires, à l'uniformité, à la conservation et à la recherche de la confidentialité, tandis que les normalisations comptables anglo-saxonnes reflètent la flexibilité, l'optimisme et la transparence comptable.

D'autres phénomènes, moins structurels, ont aussi modelé les orientations comptables.

Ainsi, les règles comptables anglaises furent souvent définies suite aux crises financières ou d'effondrements d'entreprises, à l'instar de la débâcle des bourses allemande et américaine dans les années '20, dont l'impact sur la comptabilité fut loin d'être insignifiant.

Des événements similaires dans les deux pays ont toutefois donné lieu à l'établissement d'institutions et de régulations fort distinctes. Aux Etats-Unis la chute boursière donna lieu à la création de la *Securities and Exchange Commission* et accrut les régulations comptables afin de protéger l'actionnariat individuel tandis qu'en

Allemagne, elle engendra une augmentation massive du financement par dettes, augmentation qui déboucha elle-même sur l'établissement de régulations centrées sur la protection des créanciers.

La complexité des organisations ainsi que le type de secteur dans lequel elles exercent leurs activités ont aussi une influence indéniable sur les pratiques et règles comptables. La structure de l'économie du pays interfère également dans l'évaluation comptable. A titre d'illustration, la comptabilisation des pensions aux Etats-Unis est primordiale, et contrairement à d'autres pays, elles sont principalement assurées par les entreprises. L'inflation joue également un rôle puisque lorsqu'elle augmente, la pertinence de l'évaluation sur base des coûts historiques s'effrite. Dans certains pays sud-américains, on utilise des indices de prix pour adapter l'évaluation comptable des actifs.

Au-delà des facteurs contemporains liés à l'élaboration des nomenclatures comptables selon des axes divergents, il est vraisemblable que d'autres influences, plus profondes, aient conditionné ce phénomène. Un axe de réflexion concerne, par exemple, le lien qu'on peut subodorer entre les orientations comptables anglo-saxonnes et le courant religieux protestant.

Avant Weber, Marx avait opposé une mentalité catholique, orientée, par le salut et par les œuvres, vers le concret (donc vers les espèces monétaires métalliques, en or ou argent) à un esprit protestant que le salut par la foi prédisposait à faire confiance aux systèmes fondés sur la monnaie fiduciaire et sur le crédit.

Faut-il voir dans l'opposition de Calvin et de Luther aux indulgences l'attachement à des évaluations comptables plus volatiles, en rupture avec les coûts historiques? Il serait hasardeux de répondre de manière catégorique à cette question.

Rejetant le déterminisme énoncé par Marx, Weber considère, quant à lui, qu'un arrière-plan d'idées a préexisté à l'apparition du capitalisme. Il met en lumière l'émancipation individuelle que provoque la Réforme et qui aboutit à reconnaître à chacun la capacité de conduire sa vie de manière autonome.

Plutôt que des effets exclusifs du protestantisme, la confiance et l'autonomie intellectuelle apparaissent davantage comme des valeurs communes à l'éthique réformée et à l'esprit du capitalisme.

Quelle est, dans ces conditions, la part exacte du protestantisme dans le développement de l'économique social et culturel des différents pays occidentaux? Sans doute

d'autres facteurs, non exclusivement confessionnels, se conjuguent-ils pour expliquer les différentes mentalités des divers peuples européens: esprit commerçant des Hollandais, pragmatisme et opiniâtreté des Anglais, rigueur de travail des Allemands, etc.

Certains évoquent la notion de désavantage initial, que l'on pourrait qualifier de contrainte stimulante pour expliquer la réussite économique hollandaise (terres rares inondables, forte densité de population, etc.). Le même type d'argument pourrait être invoqué en ce qui concerne l'insularité de l'Angleterre. Cependant, ce qui semble avoir joué en faveur de ce pays, paraît, au contraire, en avoir désavantagé d'autres comme l'Irlande. Ceci prouve que l'explication ne se suffit pas à elle-même.

Il existe probablement des conditions particulières à la réussite du capitalisme. Celui-ci exige une certaine stabilité de l'ordre social, ainsi qu'une certaine neutralité ou complaisance de l'Etat. Et, en Occident même, on observe des degrés divers à cette complaisance: c'est pour des raisons largement sociales et historiques que la France, colbertiste, a apparemment été un pays moins favorable au capitalisme que les pays anglo-saxons.

L'Allemagne, mais encore davantage la France, est un pays où le sentiment d'inconfort par rapport à l'incertitude sur l'avenir est prononcé. Par contre, la France présente un plus grand respect de l'ordre hiérarchique que l'Allemagne. En outre, l'Allemagne, tout comme le Royaume-Uni, prône davantage l'héroïsme et le succès matériel que la France.

Ceci positionne peut-être l'Allemagne comme un pays où la confidentialité (les restrictions mises à la publication d'information conceptuelle) est dominante, favorisant l'application de règles comptables uniformes (entre entreprises et à travers le temps) et accordant une approche plus prudente dans la mesure des résultats afin de limiter l'incertitude liée aux événements futurs.

Les sociétés anglo-saxonnes sont, quant à elles, caractérisées par un degré élevé d'individualisme ainsi qu'une préférence pour l'héroïsme et la réussite matérielle. Ceci les définit intuitivement comme des communautés préférant l'exercice du jugement personnel et le maintien de l'autorégulation professionnelle (en opposition à celle prescrite par la loi) mais privilégiant aussi un grand degré de flexibilité (et par conséquent, la prise en compte d'événements particuliers, liés à certaines entreprises), d'optimisme (permettant dès lors d'adopter une approche plus risquée dans les mesures des résultats) et de transparence (favorisant une comptabilité publique et ouverte).

IV Facteurs discriminants

Gray[2] identifie une cartographie de quatre vecteurs conceptuels influençant les modes d'évaluation comptable entre les deux zones géographiques considérées, à savoir:

- contrôle réglementaire	*vs*	professionnalisation de la profession comptable;
- uniformité	*vs*	flexibilité;
- conservatisme	*vs*	optimisme;
- recherche de la confidentialité	*vs*	transparence comptable.

L'auteur constate que les réglementations comptables européennes se positionnent sur les attributs de gauche, tandis que l'approche anglo-saxonne reflète les caractéristiques de droite.

Ce phénomène pourrait trouver son origine dans la nature historique de l'actionnariat des entreprises, plus dispersé dans les pays anglo-saxons. Zysman[3] distingue, à cet égard, des modes d'organisation économique et, surtout, d'apport de financement aux entreprises, traditionnellement basés, d'une part, sur les marchés financiers (tels ceux des Etats-Unis et du Royaume-Uni) et, d'autre part, sur une analyse, réalisée à l'aune de critères de gestion publique ou bancaire, des risques de crédit dans l'octroi de fonds (tels ceux des pays européens).

Une telle distinction conduit, selon l'auteur, à une vision comptable plus prudente dans le second cas de figure, entraînant une moindre latitude pour la définition du moment de la reconnaissance comptable des produits constatés mais non réalisés, c'est-à-dire latents.

Il est caractéristique que le principe comptable de réalisation, dominant dans les pays d'Europe continentale, qui consiste à subordonner la reconnaissance d'un produit comptable en compte de résultats à la constatation d'une créance certaine entraîne, dans les traductions comptables qui en découlent, un biais favorable pour les actionnaires futurs de l'entreprise et un biais défavorable pour les actionnaires actuels de cette dernière.

---

[2] S.J. Gray, *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, Abacus, March 1988, cité par C. Nobes et R. Parker, *Comparative International Accounting*, 5ème édition, Prentice Hall Europe, 1998.

[3] J. Zysman, *Governments, Market and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Changes*, Cornell University Press, 1983, cité par C. Nobes et R. Parker, *o.c.*, p. 21 e.s.

Nobes et Parker[4] avancent, à l'instar de Zysman, que la dichotomie constatée entre, d'une part, les économies pour lesquelles le financement des entreprises par l'endettement est prédominant et, d'autre part, des économies caractérisées par un développement des marchés boursiers d'actions, constitue une des principales variables explicatives des différences d'approche comptable. Ces deux auteurs soulignent que l'interprétation différenciée de l'exigence d'une image fidèle, constatée dans plusieurs pays, est liée à la prédominance d'actionnaires privés et au degré d'interférence du droit des sociétés et du droit fiscal avec le droit ou la normalisation comptable.

Selon ces deux auteurs, les économies pour lesquelles le financement par l'endettement est prédominant entraînent une moindre exigence publique de reddition d'états financiers et sont influencées par une vision plus conservatrice des règles d'évaluation comptable, en termes de mesure comptable historique des garanties octroyées aux créanciers.

Par contre, les cadres comptables anglo-saxons donnent la prédominance à l'information financière des actionnaires. L'approche anglo-saxonne exige, dans cette perspective, une plus grande transparence comptable (eu égard, notamment, aux exigences de l'actionnariat, par essence plus évolutif, lorsque les actions des entreprises sont négociées sur un marché boursier), entraînant une dissociation plus prononcée entre, d'une part, les comptes annuels destinés à l'information comptable des tiers et, d'autre part, les états financiers destinés à établir l'imposition des résultats.

Par ailleurs, la nature du contexte juridique influence les modes d'évaluation comptable. Les pays anglo-saxons caractérisés par un droit coutumier et donc par une moindre codification juridique (et une plus grande latitude en matière d'interprétation par les tribunaux) ont développé des normalisations comptables moins rigides.

Ali et Hwang[5] ont analysé cinq facteurs institutionnels qui sont supposés être reliés à la réglementation comptable et au contenu informationnel des informations publiées dans 16 pays. Les facteurs sont le système de financement, la normalisation comptable, la zone géographique (pays anglo-saxon ou continental), alignement de

[4] C. Nobes et R. Parker, *o.c.*, p. 21 e.s.

[5] Ali et Hwang, *Country-Specific factors related to finncial reporting and the value relevance of accounting data,* Research Paper, University of Arizona, 1999, cité par N. Sbei, *Bénéfice comptable et valeur de la firme: cas des entreprises cotées à la Bourse de Paris*, présentée à l'International Finance Conference Tunisie de 2001.

la comptabilité avec la fiscalité et l'importance de l'audit externe. Ils ont testé l'association entre les informations publiées (niveau courant et variation du bénéfice, *cash flow* et capitaux propres) avec les cinq facteurs institutionnels et le facteur principal. Les résultats montrent une corrélation significative, ce qui signifie que la pertinence des informations comptables publiées est contingente à la structure institutionnelle de l'environnement des entreprises. Les informations sont moins pertinentes dans les pays ayant une ou plusieurs des caractéristiques suivantes: système de financement basé sur le crédit bancaire, normalisation comptable assurée par un organisme public, alignement important de la comptabilité avec la fiscalité et pays appartenant au modèle continental.

Servais[6] note, à cet égard, que sous l'angle historique du droit comptable, c'est dans les pays où la reddition de comptes a été traditionnellement séparée de l'établissement d'un bilan fiscal que la doctrine comptable a connu les développements les plus significatifs.

Cet auteur établit une distinction entre les régimes juridiques d'Europe continentale au sein desquels la formulation du droit comptable relève à titre principal du pouvoir politique (s'exprimant par voie législative, réglementaire, ou par délégation à un organisme public de normalisation) et les régimes anglo-saxons au sein desquels la normalisation comptable relève de la compétence de professionnels ou d'organismes créés à cet effet. Cet auteur souligne que le droit comptable belge s'apparente au premier type de régime juridique et que ce dernier intègre les préoccupations fondamentales du droit des sociétés relatives à l'information des actionnaires.

Gelders[7] souligne que dans les pays d'Europe de l'Ouest, le droit comptable est né du droit de la preuve (preuve entre commerçants pour faits de commerce et preuve de bonne foi du commerçant en cas de faillite), entraînant une prédominance du principe comptable du coût historique.

Bartolucci et Tudel[8] schématisent ces différences d'approche comptable en qualifiant respectivement les orientations comptables anglo-saxonnes et européennes d'économiques et de patrimoniales.

---

[6] J.-P. Servais, «Dissociation ou connexion entre le droit comptable et le droit fiscal?», CNC, Actes du Colloque des 8 et 9 octobre 1996, *Bulletin*, n° 40 et 41, p. 140.

[7] G. Gelders, «La place et les objectifs du droit comptable dans la société», CNC, Actes du Colloque des 8 et 9 octobre 1996, *Bulletin*, n° 40 et 41, p. 27.

[8] S. Bartolucci et M. Tudel, «Les comptes annuels doivent-ils appréhender des coûts ou des valeurs?», *Revue de droit comptable*, n° 95-2, juin 1995, p. 113 e.s.

Ces approches se caractérisent, selon ces auteurs, par les attributs suivants:

	Approche comptable anglo-saxonne	Approche comptable européenne
Approche privilégiée	Valeurs	Coûts
Orientation	Future	Passée
Type de comptabilité	Décisionnelle	Redditionnelle

La divergence entre les orientations comptables anglo-saxonnes et européennes trouve donc son origine dans l'absence d'unicité du concept d'inscription comptable.

Cette divergence traduit deux visions de la comptabilité.

En effet, l'inscription comptable de valeurs, à titre de mesures d'inventaire comptable, conduit à refléter, dans le compte de résultats et dans les fonds propres de l'entreprise, une mesure de l'enrichissement ou de l'appauvrissement de ses actionnaires, indépendamment de la sortie du patrimoine bilantaire des postes concernés, tandis que l'utilisation de coûts à titre de mesures d'inventaire comptable confine le compte de résultats et les fonds propres à une mesure des attributions éventuelles auxquelles l'entreprise peut, le cas échéant, procéder.

Les modes d'organisation économique européens ont, à cet égard, une vision historique du concept de coût, à titre de référence dominante pour la mesure de la valeur d'inventaire comptable, tandis que les économies caractérisées par un plus grand degré de liberté économique (comme celle des Etats-Unis) reposent sur l'incertitude et sur la constatation d'équilibres successifs reflétant la formation continue et aléatoire de la valeur des instruments financiers.

Il apparaît, en résumé, que les modes d'organisation économique européens ont une vision plutôt historique du concept de valeur d'inventaire comptable (conduisant à la prédominance d'enregistrements basés sur les coûts historiques), tandis que les économies caractérisées par un plus grand degré de liberté économique (comme celle des Etats-Unis) reposent sur l'incertitude et sur la constatation successive d'équilibres de valeurs reflétant la formation continue et aléatoire d'évaluations boursières et la reddition d'informations comptables à destination des actionnaires.

Selon nous, cette constatation se traduit en termes de principes comptables qui, bien qu'étant reconnus dans l'ensemble des réglementations et des normalisations des pays développés, se voient attribuer des effets de dominance différents selon les deux zones géographiques considérées.

V Recherche académique

Depuis une dizaine d'années, la coexistence de plusieurs référentiels et courants comptables a suscité une recherche académique portant sur la relation entre la valeur boursière des entreprises cotées et le ou les référentiels comptables utilisés par ces entreprises.

Ces études portent sur le degré d'association ou de réaction entre des valeurs boursières et les référentiels comptables utilisés. Le postulat invoqué pour ces relations conduit à ce que plus la relation entre la valeur boursière (ou les rendements bousiers) de l'entreprise et la référentiel comptable utilisé est forte, plus le référentiel comptable utilisé pour mesurer le bénéfice de l'entreprise est de qualité supérieure.

Dans ces études la comparaison entre les référentiels comptables est réalisée soit à travers l'examen d'un échantillon global constitué de sous-échantillons d'entreprises appartenant à des pays différentes, soit l'examen d'un seul référentiel à travers sa comparaison avec un ou plusieurs systèmes de référence.

Diverses études académiques ont aussi évalué la pertinence et la fiabilité des informations comptables déterminées suivant une réglementation donnée en les comparant à une nomenclature comptable de référence. La méthodologie adoptée est, généralement, la technique du *matching*. Pour un échantillon d'entreprises appartenant à un pays donné, un autre échantillon qui lui correspond est construit. Ce dernier est formé d'entreprises provenant d'un autre pays, mais ayant des caractéristiques similaires aux premières. Ces études supposent implicitement que les informations comptables publiées par les entreprises formant l'échantillon de correspondance sont pertinentes.

Ce paragraphe décrit quelques études recensées.

Les résultats de Hall e.a. (1994) montrent que durant la période analysée, 1971-1991, les investisseurs japonais utilisent l'information comptable beaucoup moins que les investisseurs américains. Ceci étant dû au fait que les investisseurs japonais ont accès à des informations autres que les documents comptables. Ils ne tiennent pas compte de ces documents parce qu'ils jugent qu'ils sont dépourvus d'assez de pertinence et de fiabilité.

Alford e.a.[9] ont analysé séparément la relation rendement boursier/bénéfice et la variation de bénéfice pour un échantillon formé d'entreprises appartenant à 10 pays. Ils montrent que les bénéfices comptables préparés selon les GAAP de l'Australie, la France, les Pays-Bas et la Grande Bretagne sont plus informatifs que ceux préparées suivant les GAAP américains. Des résultats inverses ont été trouvés pour le Danemark, l'Allemagne, l'Italie, Singapour et la Suède.

S'intéressant uniquement à des pays européens, Rees[10] a utilisé des échantillons d'entreprises appartenant à 14 pays afin d'analyser et de comparer le contenu informationnel du résultat et des capitaux propres. Les résultats indiquent qu'à travers les 14 pays, il y a un compromis entre l'importance accordée aux deux informations analysées. C'est ainsi que le bénéfice est plus informatif en Espagne, en Grande Bretagne, en Italie, en Suisse, aux Pays-Bas, en Belgique et en Irlande. Les capitaux propres sont plus pertinents que les bénéfices pour la valorisation des entreprises en Suède, Danemark, Finlande, Norvège, France et Autriche.

Afin d'analyser et de comparer le degré de pertinence des informations publiées par les entreprises cotées sur un marché financier, Frost et Pownall[11] ont pris en compte un échantillon de 110 entreprises provenant aussi de 14 pays qui sont cotées simultanément sur les marchés financiers américains et britanniques. Ils ont comparé la réaction des marchés financiers lors de la publication du bénéfice. Les résultats de leurs études indiquent que les marchés américains réagissent davantage lors de l'annonce des bénéfices des entreprises non américaines que les marchés britanniques lors de l'annonce des bénéfices des entreprises non britanniques. Les auteurs expliquent ces résultats, non par la qualité de l'information publiée mais plutôt par les caractéristiques des marchés financiers. Les tests mis en œuvre par ces deux auteurs montrent que les marchés financiers américains sont plus liquides que les marchés britanniques.

Sbei[12] a comparé, à travers une étude d'association, le contenu informationnel du bénéfice comptable établi suivant les normes françaises avec celui mesuré selon les normes autres que françaises pour un échantillon d'entreprises cotées à la Bourse de

[9] Alford e.a., «The relative informativeness of Accounting Disclosure in different countries», *Journal of Accounting Research*, vol. 31, p. 183 e.s.

[10] W. Rees, *A valuation based test of accounting differences in Europe*, *Research Paper*, University of Glasgow, 1998, cité par N. Sbei, *Bénéfice comptable et valeur de la firme: cas des entreprises cotées à la Bourse de Paris*, présentée à l'International Finance Conference Tunisie de 2001.

[11] C.A. Frost et G. Pownall, «Accounting Disclosures Practices in the USA and the United Kingdom», *Journal of Accounting Research*, vol. 32, p. 75 e.s.

[12] N. Sbei, *Bénéfice comptable et valeur de la firme: cas des entreprises cotées à la Bourse de Paris*, présentée à l'International Finance Conference Tunisie de 2001.

Paris. Les résultats de cette étude montrent une supériorité modérée des normes non françaises. Les normes comptables non appréhendées globalement, utilisées par les entreprises composant l'échantillon, permettent de mieux refléter la réalité économique. Les informations qu'elles fournissent sont plus associées avec la valeur de l'entreprise sur le marché que celles mesurées selon les normes françaises. Elles confirment plus les attentes des investisseurs. Ce résultat a renvoyé l'auteur vers la nécessité de mener des analyses supplémentaires. C'est ainsi que Sbei a comparé, séparément, les normes françaises avec chacun des référentiels comptables internationaux: les FAS américains et les normes IFRS. Les résultats dégagés indiquent que les associations rendements boursiers/bénéfice comptable sont plus fortes pour les entreprises adoptant les GAAP américains que pour celles adoptant les IFRS ou les normes françaises. Le même type de conclusion est tirée par Bartov e.a.[13] (2002) qui concluent à une meilleure corrélation entre les résultats comptables et les rendements boursiers, pour un échantillon d'entreprises allemandes, lorsque ces dernières établissent leurs comptes annuels selon les normes américaines FAS, plutôt que selon les normes IFRS ou les normes allemandes. Par contre, des conclusions différentes sont tirées d'une analyse comparable du marché suisse (Babalyan, 2001[14]).

Les études qui tentent d'examiner la pertinence d'un référentiel comptable à l'aune de son influence sur les cours de bourse sont encore peu nombreuses et conduisent à des conclusions non tranchées. Outre des difficultés méthodologiques (portant sur la difficulté à élaborer des échantillons d'entreprises comparables qui établissement leurs états financiers selon différents référentiels comptables), cette situation est principalement expliquée par le fait que peu d'entreprises établissent des comptes annuels selon différentes nomenclatures (normes comptables locales, normes américaines FAS et normes internationales IFRS, ces dernières n'étant pas encore d'application réglementaire).

Intuitivement, il est permis d'imaginer que la pertinence d'un référentiel comptable s'inscrit dans un problème d'apprentissage, conduisant à sa reconnaissance progressive par les actionnaires, et donc une intensité croissante de la relation entre la valeur comptable des fonds propres (ou le résultat) et la valeur boursière (ou aux rendements) de l'entreprise (voy. Anthony[15]).

---

[13] E. Bartov, S.R. Goldberg et M.-S. Kim (2002), *Comparative value relevance among german, U.S. and International accounting standards: A German stock market perspective*, New York University, unpublished paper.

[14] L. Babalyan (2001), *Association between accounting evidence and stock returns as a measure of value relevance of accounting standards: Empirical evidence from the Swiss market*, University of Fribourg, unpublished paper.

[15] R. Anthony (2000), «Needed: Better accounting standards», *Pacific Accounting Review Millenium Edition*, vol. 11, n° 2.

VI Valeur comptable et valeur boursière: un rapprochement?

L'existence de référentiels comptables différents porte, *in fine*, sur la restitution comptable du bénéfice et donc des fonds propres. Cette problématique conduit, à notre estime, à la nécessité d'aménager un concept de résultat global, sublimant les restrictions apportées à la reconnaissance des éléments du compte de résultats selon différents courants ou référentiels comptables.

Dans cette perspective, un concept qui est lié à la notion de valeur boursière de l'entreprise correspond au *comprehensive income statement*, c'est-à-dire au compte de résultats au sens large.

Le concept de *comprehensive income statement* répond à la constatation que certains événements économiques qui enrichissent ou appauvrissent l'entreprise ne transitent pas par le compte de résultats, faute d'avoir été réalisés au sens matériel.
Il découle d'une application dominante, au sein de la normalisation américaine, du principe de rapprochement.

Le *comprehensive income statement* est donc un complément aux annexes comptables, tout en satisfaisant aux objectifs de comparabilité des comptes. Il permettrait donc de restituer un résultat comptable qui ne soit pas contingent à un courant comptable particulier. La prise en considération du *comprehensive income statement* devrait théoriquement tendre à rapprocher la valeur d'inventaire comptable globale de l'entreprise de sa valeur de marché, dans l'hypothèse d'une cotation boursière sur un marché efficient.

VII Conclusion

Cette contribution a illustré quelques pistes de réflexion recensées par la recherche académique dans la relation pouvant être établie entre un référentiel comptable et les performances boursières d'une entreprise cotée.

Force est de constater que cette recherche n'est pas stabilisée et ne conduit pas à des conclusions unanimes.

Il ne faut pas s'étonner de cette situation. En effet, les principes comptables sont formulés, selon le cas, de manière réglementaire (en Europe continentale) ou normative (au sein d'un *conceptual framework* dans les pays anglo-saxons). La démarche qui a présidé à l'établissement des principes comptables est inductive, car les principes comptables ne sont pas déterminés *a priori*. Ils sont issus des pratiques comptables au sein desquelles les principes comptables identifient des éléments normatifs invariants dans un certain contexte géographique. En d'autres termes, la formulation des principes comptables est contingente car ces derniers dépendent du contexte géographique en vigueur, ce qui conduit d'ailleurs à dégager des courants comptables.

L'existence de courants comptables différents confirme incidemment l'absence de définition universelle du concept d'image fidèle. L'objectif principal de la comptabilité est, selon la formulation de la quatrième Directive européenne et de sa transposition en droit interne belge, d'établir des comptes annuels qui reflètent fidèlement la situation financière et patrimoniale d'une entreprise.

Depuis de nombreuses années, les praticiens et les académiciens sont donc à la recherche d'un cadre théorique comptable dans lequel les premiers puissent situer et développer leur pratique et sur lequel les seconds puissent fonder leur enseignement et leur recherche. Cette démarche convergente concerne, dans son fondement, la signification de la notion d'image fidèle. L'image fidèle est un concept relatif et de nature conventionnelle qui est une manifestation par l'intermédiaire des principes comptables. Ceci confirme, à notre estime, que la comptabilité est à la fois une technique, peut-être une science, mais assurément un art dont l'aboutissement est la recherche d'une meilleure image fidèle possible des opérations de l'entreprise sous les contraintes de la comparabilité et de l'amélioration du contenu informationnel des informations publiées.

En Belgique, la notion d'image fidèle n'est pas définie par la réglementation comptable. Il est traditionnellement déduit de cette exigence que les comptes annuels

doivent donner de l'entreprise une image telle qu'elle découle de l'application de la loi comptable. Cette exigence correspond à l'idée d'une «sincérité objective», proche de la notion anglo-saxonne de «*fairness*».

Le caractère fidèle d'une image comptable est donc tributaire de l'application des conventions ou principes (réglementaires et/ou normatifs) connus et adoptés par l'utilisateur de l'information comptable. Dans les pays anglo-saxons pour lesquels la comptabilité ne constitue pas une branche du droit, cette exigence a conduit à l'élaboration d'un recensement autonome de ces conventions regroupées dans un *conceptual framework*.

La notion d'image fidèle ne correspond pas à un concept absolu et/ou universel, mais doit donc se concevoir en relation avec l'ensemble des règles qui, dans une zone géographique déterminée, gouvernent l'établissement des comptes annuels.

Certains auteurs, dont Pasqualini[16], défendent d'ailleurs une vision plus large du concept d'une image fidèle que le simple respect de dispositions réglementaires ou normatives, en considérant que le principe comptable informel de «*substance over form*» en constitue un fondement et que ce principe a pour finalité d'éviter que «*le fait puisse être caché derrière la règle*».

Cette vision élargie de l'exigence d'une image fidèle présente l'avantage de réduire sa dépendance par rapport à une orientation comptable particulière. En tout état de cause, l'information comptable ne constitue pas une représentation unique de la réalité, mais plutôt un éclairage adapté à des besoins spécifiques, conditionnés par différents contextes économiques, juridiques et fiscaux.

L'antagonisme entre la mesure comptable des coûts (courant européen) ou, au contraire, des valeurs (courant anglo-saxon) correspond à deux approches qui considèrent que la valeur de l'entreprise dépend respectivement soit de la pertinence des divers critères associés à son économie interne, soit de l'appréciation des marchés financiers.

En résumé, l'existence de courants comptables anglo-saxons et européens différents illustre que le concept comptable d'une image fidèle n'est pas stabilisé. A notre analyse, l'écologie de la comptabilité tendra progressivement vers une meilleure pertinence de l'information fournie par la comptabilité pour l'ensemble des *stakeholders*. Dans cette perspective, les référentiels comptables européens et américains

[16] Voy. F. Pasqualini, *Le principe de l'image fidèle en droit comptable*, Paris, Litec, 1991, p. 39.

feront probablement converger les objectifs patrimoniaux et économiques de la comptabilité vers une exigence commune de bonne information.

L'amélioration de l'image fidèle de la comptabilité pourrait donc accroître la fiabilité et la représentativité des informations comptables et tempérer l'existence de situations d'asymétrie entre, d'une part, les dirigeants d'une entreprise et, d'autre part, les intervenants des marchés financiers. L'amélioration et l'uniformisation de règles comptables devraient conduire, dans le chef des acteurs des marchés financiers, à des prises de décision qui donnent un poids accru à l'utilisation de l'information comptable publiée. Cette démarche s'inscrit dans le concept de *corporate governance*, c'est-à-dire les systèmes par lesquels les sociétés sont dirigées et contrôlées. D'autres facteurs militent en faveur de cette évolution prévisible, à savoir, par exemple, la revendication d'une information financière comparable pour les investisseurs et les analystes financiers dans le sillage du rôle accru des bourses dans le financement international des entreprises. Une harmonisation progressive des référentiels comptables bénéficiera donc aux investisseurs, aux autorités boursières et de contrôle prudentiel et aux entreprises, ainsi qu'aux institutions chargées du contrôle des comptes annuels.

IBR -IRE

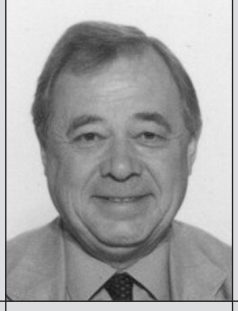
DEEL
PARTIE IV

De revisor en de andere vrije beroepen

Le réviseur d'entreprises et les autres professions libérales

1

De bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingconsulent: het mysterie van de drie-eenheid in vraag gesteld



PROF. FRANS VANISTENDAEL

Voorzitter Hoge Raad

voor het Bedrijfsrevisoraat 1985-1991

I Inleiding: de probleemstelling

Deze titel vergt enige uitleg. De “drie-eenheid” is een theologisch begrip uit het Christendom dat voorhoudt dat de ene en ondeelbare persoonlijkheid van God vertegenwoordigd wordt in drie afzonderlijke personen: de Vader, de Zoon en de Heilige Geest. Dit wordt in de theologische symboliek vaak wiskundig uitgebeeld als een gelijkzijdige driehoek die gelijk straalt vanuit drie zijden.

U zult zich natuurlijk onmiddellijk afvragen wat dit te maken heeft met de viering van de vijftigste verjaardag van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Om nogmaals een bijbels beeld te gebruiken: op vijftig jaar heeft men Abraham gezien, dit wil zeggen dat men iets meegemaakt heeft in het leven en enige wijsheid heeft verworven. Na vijftig jaar wordt dit dus ook vermoed van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze verjaardag is dan ook de geschikte gelegenheid om enkele fundamentele vragen te stellen over de structuur van het Instituut en zijn toekomst.

De drie-eenheid waarnaar ik verwijs is het ene institutionele verband dat wordt nagestreefd voor drie verschillende beroepen: de bedrijfsrevisoren, de accountants en de belastingconsulenten, die binnen de instituten wettelijk geregeld worden. Deze bijdrage heeft dan ook te maken met het beleid van zowel het Instituut der Bedrijfsrevisoren (IBR) als het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) waartoe werd besloten enige tijd na de wettelijke erkenning van het accountantsberoep in 1985 en dat erin bestond een zo nauw mogelijke samenwerking tussen de twee instituten tot stand te brengen, zelfs met de mogelijkheid van een eventuele fusie. De vraag is of dit een goede beleidsdoelstelling is voor de drie beroepen die wettelijk binnen deze instituten geregeld worden. Wellicht geldt deze vraag nog sterker voor het IAB dan voor het IBR, maar vermits ze beiden de afgelopen jaren onafscheidelijke partners zijn geweest, geldt ze ook voor het IBR. Op de veertigste verjaardag van het IBR was ze al aan de orde, het is dan ook gepast, op de vijftigste verjaardag, een poging van antwoord te formuleren.

II De argumenten voor de drie-eenheid

Er zijn heel wat argumenten aan te geven voor een nauwe samenwerking tussen de twee instituten.

A. De samenloop van de wetenschappelijke paradigma's en professionele technieken

De manier waarop revisoren, accountants en belastingconsulenten tegen de wereld aankijken vertoont veel gelijkenissen: zij kijken naar de werkelijkheid door cijfers. De werkelijkheid wordt gemeten en gevat in kwantitatieve analyses, die ons een inzicht moeten geven niet alleen van economische winstgevende activiteiten, maar zelfs een licht werpen op non-profitactiviteiten. Heel wat van de kennis en technieken die gebruikt worden in de beroepsuitoefening zijn gemeenschappelijk. Vandaar dat het natuurlijk is om voor de verschillende beroepen een gemeenschappelijke opleiding en permanente vorming te voorzien.

B. De professionele structuur van de beroepsuitoefening

De manier waarop de beroepen professioneel worden georganiseerd gaat uit van een zeer nauwe samenwerking. Zelfs indien in ons land de beroepen niet binnen eenzelfde juridische entiteit kunnen worden ondergebracht, is dit in het buitenland soms wel het geval. Bovendien worden de verschillende professionele diensten van deze verschillende beroepen ook bij ons onder dezelfde naam aangeboden.
Deze feitelijke organisatiestructuur vloeit uiteraard voort uit de gemeenschappelijke wetenschappelijke paradigma's en professionele technieken, maar ook uit een ander fenomeen dat eveneens een belangrijk argument voor samenwerking uitmaakt: de eisen van de consument. Zelfs de deontologische problemen ten aanzien van cliënten zijn grotendeels dezelfde, zodat op dit vlak een professioneel samengaan ook niet uit den boze is. Deze professionele organisatiestructuur werd door de wetgever ook geconsacreerd door de oprichting van een Hoge Raad die een adviserende functie zou hebben zowel ten aanzien van de revisoren als ten aanzien van de accountants, met inbegrip van de belastingconsulenten.
Bij de oprichting van het Instituut der Accountants in 1985 waren er trouwens heel wat beroepsbeoefenaars die jarenlang *de facto* het beroep van accountant en revisor hadden gecombineerd.

C. De voorkeur van de consument

De ondernemingen die de diensten van deze beroepen afnemen wensen bij één en dezelfde adviseur te rade te kunnen gaan (*one stop one shop*-principe). De klant is uiteraard koning en zijn wensen moeten zoveel mogelijk worden ingewilligd. Wanneer het bedrijfsleven zoveel mogelijk diensten wenst af te nemen binnen dezelfde organisatie is het normaal dat daarop wordt ingespeeld en dat de organisatiestructuur van de beroepen zich hieraan aanpast.

D. De hogere rentabiliteit

De synergie van de verschillende dienstverlenende beroepen leidt tot een hogere rentabiliteit. Er zijn niet alleen de duidelijke schaaleffecten ten aanzien van bibliotheken, documentatie, hard- en software en representatiekosten. Er is bovenal de synergie van informatie en kennis die voor eenzelfde en een enkele inspanning op verschillende domeinen te gelde kan worden gemaakt en het feit dat cliënten die een specifieke dienst hebben gevraagd ook nog voor andere diensten in aanmerking komen. Er is als het ware een spontane *captive market*. Een vooraanstaand revisor formuleerde het enkele jaren geleden als volgt: "Wij zijn een dienstverlenende sector van dezelfde economische aard als een verzekeringsmaatschappij of een bank. Wanneer die organisatorisch samengaan, waarom zou het dan voor ons niet kunnen?"

E. Het doorbreken van het corporatisme

Soms hoort men ook het argument dat al deze afzonderlijke professionele beroepsorganisaties met hun reglementen en voorwaarden voor de toetreding tot het beroep slechts een voorwendsel zijn om hun eigen privilegies te beschermen en de werking van de vrije concurrentie op de markt te beperken. Hoe groter het beroepsveld, hoe beter de vrije concurrentie kan spelen en hoe beter dat is voor de consument.

F. Het prestige van het beroep van bedrijfsrevisor

Een feit dat zelden als argument voor het publieke voetlicht wordt gebracht, maar dat achter de schermen wel een belangrijke rol speelt is het prestige van een gevestigd vrij beroep als bedrijfsrevisor. Ten tijde van de wettelijke regeling van het beroep van accountant werd door de accountants opgekeken naar het beroep van bedrijfsrevisor, als een "te bereiken doelstelling" van kennisniveau, professionaliteit, deontologie en stijl. De beste methode om deze doelstellingen ook voor het nieuwe beroep van accountant te bereiken was een koers te varen, die er van uitging dat er een nauw verband bestond tussen beide beroepen en dat bijgevolg dezelfde normen van toepassing waren zowel op de revisoren als op de accountants.

G. Conclusie: een onverbrekelijke eenheid van drie beroepen

Op grond van de bovenstaande argumenten en feiten was het heel aannemelijk dat vooral het bestuur van het toenmalige IDAC, maar ook het IBR een koers vaarden, gericht op een zeer nauwe professionele samenwerking met zelfs de mogelijkheid van een fusie tussen de twee beroepen. Deze tendens werd nog versterkt door de afsplitsing van de boekhouders als een afzonderlijke beroepsgroepering. Hierdoor werden immers een aantal beroepsbeoefenaars verwijderd, die duidelijk niet voldeden aan diplomavoorwaarden om binnen het IBR samen te werken. Toen in 1991 de belastingconsulenten een wettelijk statuut kregen werd dit nieuwe beroep, op aansturen van het toenmalige IDAC-bestuur, niet georganiseerd als een afzonderlijke beroep, maar wel als een tak van de accountancy. De belasting-consulenten werden automatisch meegezogen in het samenwerkingsverband met het IBR en werden aldus onvermijdelijk het derde beroep in de drie-eenheid van economische zelfstandige beroepen.

III De argumenten tegen de drie-eenheid

Anders dan in de theologie is de drie-eenheid van de economische beroepen geen dogma dat onvoorwaardelijk moet worden aanvaard om tot een zelfstandig economisch beroep te kunnen behoren. Er zijn argumenten voor, maar ook argumenten tegen en uiteindelijk moet de oplossing gevonden worden in een afweging van tegengestelde economische en sociale belangen. De vijftigste verjaardag van een instelling is een ideale gelegenheid om dergelijke afweging te maken.

A. De samenloop van wetenschappelijke paradigma's en professionele technieken leidt niet noodzakelijk tot eenzelfde beroepsorganisatie

Er zijn talloze voorbeelden van onderscheiden beroepsorganisaties, die beroepen groeperen die steunen op dezelfde kennisparadigma's en die dezelfde of zeer gelijkaardige professionele technieken aanwenden. Het traditionele prototype is het onderscheid tussen advocaten en notarissen, die allebei volledig als juristen worden gevormd. Hetzelfde geldt thans ook voor gerechtsdeurwaarders en bedrijfsjuristen. Het onderscheid in professionele organisatie steunt voornamelijk op een verschil in de functionele uitoefening van het beroep. Notarissen, gerechtsdeurwaarders, advocaten en bedrijfsjuristen concentreren zich ieder op een bepaald professioneel domein van het recht, een toestand die zeer vergelijkbaar is met de verschillen in beroepsbeoefening van bedrijfsrevisoren, accountants en belastingconsulenten.

Een ander voorbeeld van een sector waar identiek dezelfde wetenschappelijke en technische principes worden toegepast door beoefenaars van twee verschillende professionele verenigingen is het domein van de ingenieurs en de burgerlijke ingenieurs. Het gaat hier om dezelfde of althans zeer op elkaar gelijkende studies. De functies waarin de gediplomeerden terecht komen zijn praktisch inwisselbaar, maar toch gaat het om twee verschillende professionele verenigingen die er niet aan zouden denken met elkaar te fusioneren. Hun bestaansvorm is eerder elkaar te bestrijden dan samen te werken. De oorzaak van het verschil is relevant voor de verhouding tussen bedrijfsrevisoren enerzijds en accountants en belastingconsulenten anderzijds. Het verschil zit hem namelijk in een gepercipieerd verschil in onderwijsniveau, tussen universitair onderwijs en hoger onderwijs lange type. Deze onderwijskloof is betwistbaar, maar tussen de bedrijfsrevisoren en de accountants is de onderwijskloof nog duidelijker vermits het gaat om onderwijs van het lange type en onderwijs korte type. Dit onderscheid wordt in het nieuwe onderwijslandschap gehandhaafd en bevestigd als een onderscheid tussen professionele "bachelors" en academische "masters".

Ten slotte zijn er de verwijzingen naar het buitenland. Er zijn meer voorbeelden van landen waar de beroepen bedrijfsrevisor, accountant en belastingconsulent in verschillende professionele organisaties zijn ondergebracht dan landen waar ze binnen dezelfde organisatie worden beoefend. De belangrijkste voorbeelden zijn Groot-Brittannië, Duitsland en Nederland. In Groot-Brittannië wordt hetzelfde of een gelijkaardig accountantsberoep binnen verschillende professionele organisaties beoefend. In Duitsland en Nederland wordt het beroep van belastingconsulent in duidelijk onderscheiden beroepsorganisaties beoefend. In Duitsland zijn ze georganiseerd op wettelijke grondslag, in Nederland op vrijwillige grondslag. Het valt hier vooral op dat het beroep van belastingconsulent dikwijls als een zelfstandig beroep wordt georganiseerd.

B. Het bestaan van multipraktijk-firma's is geen reden om het onderscheid tussen de beroepen op te geven

In het moderne bedrijfsleven zijn er meer en meer voorbeelden van verschillende graden van samenwerkingsverbanden tussen verschillende vrije beroepen. In ons land tussen revisoren, accountants, belastingconsulenten, maar ook met advocaten, human resource-afdelingen en management-consultants. De vraag is of deze samenwerkingsverbanden een reden zijn om de zelfstandigheid van de professionele organisatie op te geven. Het antwoord hierop is negatief om de hierna volgende redenen.

De toelaatbaarheid van multipraktijk-organisaties is op zichzelf al betwist. In ons land heeft met name de Orde van Advocaten zich tegen geïntegreerde vormen van multipraktijk uitgesproken. In de Verenigde Staten heeft de machtige *American Bar Association* hetzelfde standpunt ingenomen. Men kan deze standpunten als achterhaald corporatisme afdoen, maar de vraag of degenen die financiële documenten opstellen en degenen die financiële documenten moeten controleren binnen dezelfde onderneming kunnen of mogen samenwerken wordt, na de jongste financiële schandalen, met hernieuwde aandrang gesteld. Als multipraktijk niet wordt toegelaten, iets waarover we ons in deze sectie niet willen uitspreken, is het duidelijk dat de professionele organisatie als een zelfstandige organisatie met slechts beperkte vormen van samenwerking moet blijven bestaan.

Zelfs indien multipraktijken wel zouden worden aanvaard, dan is het noodzakelijk dat de professionele entiteit als zelfstandige organisatie blijft bestaan. Veel van de professionele aangelegenheden zoals vorming en opleiding kunnen wel gemeenschappelijk worden georganiseerd, en veel problemen van deontologie in verhoudingen met cliënten en tussen confraters zullen zeer gelijkend zijn en om gelijkaardige oplossingen vragen. In hun specifieke opdrachten zullen de accoun-

tant, de bedrijfsrevisor, de notaris, de advocaat en de belastingconsulent evenwel eigen professionele regels moeten volgen, die hen in de concrete beroepspraktijk onderscheiden van de andere beroepen. De kern van de zaak is dat de onafhankelijkheid van de revisor, de notaris, de belastingconsulent, de advocaat en de accountant telkens andere vormen zullen aannemen, die in het beroepsinstituut ook in volle onafhankelijkheid moeten kunnen worden beoordeeld. Dit is de fundamentele reden waarom de beroepsinstituten als volledig onafhankelijke instellingen los van elkaar dienen blijven te bestaan.

C. De voorkeur van de consument en de hogere rentabiliteit: geen maatschappelijk aanvaardbare argumenten

Het argument van de voorkeur van de consument verengt de consument tot de cliënt die voor de diensten betaalt. Het gaat voorbij aan het feit dat het eigene van een vrij en zelfstandig beroep precies bestaat in de loyauteit aan bepaalde maatschappelijke waarden en normen waarvoor de beroepsbeoefenaar niet wordt vergoed, maar die wel het kader vormen voor de concrete diensten aan zijn cliënt. Het vrije dienstverlenende beroep heeft een groot aantal "maatschappelijke consumenten" die hem niet betalen, maar die wel op hem rekenen. Dit is duidelijk voor de controleopdracht van de revisor, maar dit geldt ook voor de belastingconsulent en de advocaat die alleen binnen de wet hun diensten kunnen verlenen. Deze loyauteit aan deze maatschappelijke waarden en normen leidt ertoe dat onder bepaalde omstandigheden iedere samenwerking tussen verschillende vrije beroepen wordt uitgesloten teneinde te garanderen dat zij hun onafhankelijkheid ten aanzien van elkaar en ten aanzien van hun cliënt behouden. Het is pas onder extreme omstandigheden van financiële schandalen en grote mediaprocessen dat de noodzaak en de waarde van deze onafhankelijkheid door vriend en vijand worden erkend. De individuele firma koopt daar evenwel niets concreet voor, behalve dan de onschatbare waarde van het maatschappelijk prestige van het beroep. De conclusie ligt voor de hand: de *one stop one shop*-doctrine is geen argument om de echte onafhankelijkheid van de beroepsorganisaties af te schaffen.

Meteen kan het argument van de rentabiliteit ook uit de weg worden geruimd. Het maximaliseren van de rentabiliteit onder alle omstandigheden kan in de moderne doctrine van *corporate governance* zelfs voor gewone commerciële ondernemingen niet worden gehandhaafd, laat staan voor vrije zelfstandige dienstverlenende beroepen. Elektriciteitsmaatschappijen, banken, verzekeringsmaatschappijen, telecommunicatiemaatschappijen hebben allemaal maatschappelijke verantwoordelijkheden die hen beletten de laatste euro winst uit hun cliënten te persen, hoeveel te meer vrije dienstverlenende beroepen. Afgezien van de

discussie over hoever de professionele samenwerking tussen vrije dienstverlenende beroepen kan gaan, is het duidelijk dat de hogere rentabiliteit van deze multipraktijken niet kan worden ingeroepen om de volledige onafhankelijkheid van de professionele organisaties te ondergraven.

D. Het doorbreken van het corporatisme mag niet leiden tot een nieuw en meer omvattend corporatisme

Het doorbreken van het corporatisme is misschien een argument dat kan worden gebruikt in het doorbreken van de grenzen tussen de economische vrije beroepen en de advocatuur, maar dat bijzonder ongelukkig is in de verhouding tussen revisoren enerzijds en accountants en belastingconsulenten anderzijds. Het IBR treft hier geen enkel verwijt, wat evenwel niet het geval is voor het IAB.

Sinds de oprichting van het Instituut der Accountants en later de Belastingconsulenten is het grote struikelblok in de samenwerking tussen revisoren en accountants en belastingconsulenten immers steeds het verschil geweest in de toegangsvoorwaarden tot het lidmaatschap van de twee onderscheiden instituten. Bedrijfsrevisoren moeten immers een universitair diploma hebben of een diploma hoger onderwijs lange type. Accountants kunnen volstaan met een diploma hoger onderwijs korte type of zelfs sociale promotie.

Dit verschil in toelatingsvoorwaarden dat een evident struikelblok oplevert voor een nauwe samenwerking op gebied van opleiding en stage van de twee instituten heeft ertoe geleid dat het IAB krampachtig poogt de toegang tot het beroep te beperken voor de kandidaten uit het onderwijs korte type en sociale promotie. Dit gaat in tegen de duidelijke en ondubbelzinnige bepalingen van de wet. Indien het IAB van oordeel zou zijn dat de wetgever zich indertijd heeft vergist, zou het logisch zijn om een wetswijziging te vragen en dezelfde wettelijke voorwaarden op te leggen als voor de toegang tot het beroep van revisor.

Dergelijke wetswijziging is evenwel nagenoeg onmogelijk. Enerzijds zou er binnen het onderwijs van het korte type, dat over een goede politieke lobby beschikt, een golf van protest ontstaan, die wel eens het bestaan van het IAB zelf in gevaar zou kunnen brengen. Waarom zou men gedurende jaren principieel deze diploma's wel aanvaarden en nu plotseling niet meer. Toch niet alleen maar om een nauwere samenwerking met het IBR mogelijk te maken!

Er is evenwel nog een diepere en meer pijnlijke reden die dergelijke wetswijziging uitsluit en die direct te maken heeft met corporatisme. Tijdens de vrij lange

overgangsfase heeft het toenmalige IDAC, trouwens op aandringen van de talrijke accountantsverenigingen die destijds bestonden, toegelaten dat honderden, zoniet duizenden kandidaten zonder enig diploma alleen op grond van beroepservaring zouden worden toegelaten tot het beroep van accountant. Binnen de ontwikkelingsfase waarin het beroep zich bevond, met in het verleden gebrekkige en onduidelijke opleidingsmogelijkheden, was dit allemaal wellicht begrijpelijk en noodzakelijk. Het zou evenwel van onvervalst corporatisme getuigen om na zo velen zonder diploma te hebben toegelaten, nu de poort dicht te gooien en diplomavereisten te stellen waaraan een groot deel van de huidige beroepsbeoefenaars niet zouden kunnen voldoen.

Er is nog een tweede aspect aan dit corporatisme, weer niet in hoofde van het IBR, maar wel in hoofde van het IAB, dat het IBR tot nadenken moet stemmen op zijn vijftigste verjaardag. Het betreft de ondeelbaarheid van het beroep van accountant en belastingconsulent. Bij de wettelijke organisatie van het beroep van belastingconsulent heeft het IAB de wetgever, *in casu* de ministers van middenstand en economische zaken, ervan kunnen overtuigen niet alleen om het beroep deontologisch en professioneel onder te brengen bij het toenmalige Instituut der Accountants, maar zelfs om van de twee beroepen één beroep te maken, namelijk het beroep van accountant-belastingconsulent met één toegangsexamen en één stage, onderworpen aan de deontologie van één Instituut.

De reden voor deze bijzondere organisatievorm lag in het feit dat een grote meerderheid van de leden, accountants van het toenmalige IDAC, een belangrijk deel van hun beroepsactiviteit uitoefenden in het domein van het belastingadvies. Men wenste te voorkomen dat deze leden ook nog aan de afzonderlijke toelatingsvereisten van een nieuw beroep van belastingconsulent zouden moeten voldoen. De oplossing bestond erin van de accountants automatisch zonder verdere vorm van proces belastingconsulenten te maken. In de definitieve regeling was dit evenwel niet mogelijk, zonder de belangen van de bestaande "zuivere belastingconsulenten" te miskennen. Vandaar dat er nu een dubbele regeling bestaat: een voor de "zuivere belastingconsulenten" en een voor de "accountants-belastingconsulenten". Het moge duidelijk wezen dat dit alles meer te maken heeft met het beoefenen van corporatisme dan met het bestrijden ervan en dat het bestrijden van corporatisme dus niet gebruikt kan worden als argument om alle beroepen in één enkel instituut onder te brengen, of zelfs maar een nauwe samenwerking te organiseren.

E. Het prestige van het vrije beroep

Het spreekt vanzelf dat het prestige van een ander beroep geen goed argument is om door samenwerking het eigen beroep prestigieus te maken. Prestige of maatschappelijke achting wordt verworven door de intrinsieke kwaliteiten die de beroepsbeoefenaars zelf aan de dag leggen en niet door allianties met vermeende prestigieuze beroepen. Het argument wordt dan ook door de betere beoefenaars in beide instituten niet als publiek argument gebruikt.

IV Conclusie: de visie van Abraham op de drie-eenheid

De conclusie van de bovenstaande argumenten voor en tegen de drie-eenheid zou moeten leiden tot een visie van het vijftigjarig instituut op deze problematiek van de samenwerking tussen de drie beroepen. Het is duidelijk dat Abraham zelf moet beslissen, maar een conclusie aan een bijdrage als deze kan hem daarbij wellicht een handje helpen.

Eerste conclusie: de drie-eenheid is geen dogma
Aangezien er zoveel argumenten zowel voor als tegen de drie-eenheid zijn volgt hieruit dat de drie-eenheid geen beleidsdogma kan zijn. Dit betekent enerzijds dat de grootst mogelijke samenwerking op zich geen doel kan zijn, maar dat anderzijds samenwerking helemaal niet wordt uitgesloten. Behalve voor de dogmatische voor- of tegenstanders van samenwerking is dit geen ophefmakende conclusie, maar ze relativeert sterk de problematiek van de samenwerking. Ze sluit ook principieel een fusie tussen het IBR en het IAB in zijn huidige vorm uit.

Tweede conclusie: de drie-eenheid is een ongelijkzijdige driehoek
De vraag is dan ook welke concrete vormen van samenwerking mogelijk en wenselijk zijn. Er zijn domeinen waar de samenwerking voor de hand ligt: (1) opleiding en organisatie van gezamenlijke toelatingsproeven, (2) permanente vorming, (3) documentatie, (4) gezamenlijke studiedagen en congressen, (5) internationale vertegenwoordiging. Op deze punten is verregaande samenwerking tussen accountants en revisoren mogelijk en zijn er schaalvoordelen te halen, ook wanneer al deze punten zelfs voor de beroepen van accountant en belastingconsulent niet identiek moeten zijn. Enige afstand is altijd wenselijk. Voor het IBR zou dergelijke samenwerking, die overigens al grotendeels vandaag bestaat, het voordeel hebben van kostenbesparingen en de slagkracht van het instituut verhogen. De belangrijkste opdracht voor het IBR is in dat geval de kwaliteit van het gebeuren te handhaven.

Voor de belastingconsulenten ligt de samenwerking met revisoren, maar zelfs met accountants, op deze domeinen niet zo voor de hand. Hun vorming, documentatie en zelfs hun internationale structuren liggen gedeeltelijk anders en deze eigenheid moet gerespecteerd worden.

Andere activiteiten zoals de ledenadministratie, de tuchtorganisatie, de tuchtprocedures en de structuur van de instituten zelf zouden beter gescheiden blijven. Zeker tussen revisoren en belastingconsulenten zou verregaande samenwerking op deze terreinen tot moeilijkheden aanleiding geven, maar ook in de verhouding met

de accountants is het beter de eigenheid te bewaren. Het laat toe met name in de tuchtprocedures de nodige waarborgen voor onafhankelijkheid en eigenheid van het beroep te behouden.

De droom van het IAB om tot een gemeenschappelijke stage te komen met het IBR stuit op een aantal objectieve moeilijkheden. De instroom van kandidaten in de twee beroepen is in belangrijke mate niet van hetzelfde niveau. Het lijkt dan ook niet mogelijk de toelatingsvoorwaarden en de professionele vorming van de twee beroepen op identieke wijze door te voeren. Dit is ook niet nodig want ze hebben ieder hun eigen finaliteit, die wettelijk duidelijk onderscheiden is. Dit geldt in nog veel sterkere mate voor de leden van het IAB die "zuivere belastingconsulenten" willen worden. Hun toelatingsvoorwaarden en stageobjectieven zijn duidelijk verschillend en kunnen niet onder een gemeenschappelijke noemer gebracht worden met die van de bedrijfsrevisoren.

Derde conclusie: in de drie-eenheid is er geen plaats voor een *ménage à trois*

Het probleem in de toenaderingspogingen tussen het IBR en het IAB is dat het geen verhouding is tussen twee partners, zoals bij het begin van het IDAC werd gepland op het einde van de jaren tachtig. Het IAB heeft een zeer nauwe band nagestreefd en bekomen tussen de beroepen van accountant en belastingconsulent. Terzelfder tijd streeft het IAB een gelijkaardige nauwe band na met de bedrijfsrevisoren. Deze gelijktijdige driehoeksverhouding is wellicht mogelijk tussen goddelijke personen, maar niet tussen menselijke personen. Binnen de menselijke drie-eenheid is er geen ruimte voor een *ménage à trois*. Indien men tot nauwere samenwerking wenst te komen dient het IBR het IAB voor de keuze te stellen: (1) ofwel behoudt het IAB zijn dubbele titel van accountant-belastingconsulent als het streefdoel voor de grote meerderheid van zijn leden en dan dient het IBR de nodige afstand te behouden met het IAB, met name inzake gemeenschappelijke toegangsexamens en gemeenschappelijke stages, (2) ofwel verbreekt het IAB de automatische band tussen accountants en belastingconsulenten en ontwikkelt het een autonome vleugel van belastingconsulenten binnen het IAB en dan zijn verdergaande vormen van samenwerking tussen accountants en revisoren denkbaar.

Het is aan het oudere IBR om het jongere IAB duidelijk voor deze keuze te stellen. In beide gevallen zal het mysterie van de drie-eenheid worden opgelost en ontbonden in een lossere verhouding tot ten minste een van de drie partners. Het belang van het IBR ligt eerder bij een hechtere band met de accountants van het IAB en een lossere band met de belastingconsulenten.

DEEL IV
PARTIE

2

Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris?

PROF. KOEN GEENS

Voorzitter Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy 1992-1999

FILIP JENNE

Advocaat

In hetgeen volgt, zullen enkele beschouwingen worden gegeven over de verhouding tussen het beroepsgeheim van notaris en bedrijfsrevisor, meer bepaald in de situaties waarin ze in dezelfde zaak t.a.v. dezelfde cliënt optreden.

In het algemeen heeft het beroepsgeheim betrekking op al wat werd toevertrouwd, vastgesteld of vernomen, zelfs toevallig, in de uitoefening van de functie, of naar aanleiding van de uitvoering daarvan[1]. Er moet aldus een oorzakelijk verband bestaan tussen het beroep en het vertrouwelijk gegeven[2]. Bovendien is het beroepsgeheim niet absoluut, maar doelgebonden. Dit wil zeggen dat de rechter op grond van de specifieke gegevens van de zaak dient na te gaan of, door de weigering om informatie te verstrekken, het beroepsgeheim niet wordt afgewend van de maatschappelijke noodzaak waarin het zijn verantwoording vindt[3].

Derhalve dient de context waarbinnen het beroepsgeheim werd toegekend aan de verschillende beroepsgroepen verder te worden onderzocht. Zo zal het beroepsgeheim van de notaris of de bedrijfsrevisor in een lichtjes verschillende context moeten gesitueerd worden als dat van de advocaat[4]. In hetgeen volgt zal in een eerste afdeling aldus het beroepsgeheim worden besproken vanuit de verschillende (al dan niet wettelijke) opdrachten van een bedrijfsrevisor. Dan zal het gedeelde beroepsgeheim van de commissaris en de notaris worden behandeld.

---

1 P. Lambert, "Le secret professionnel de l'avocat exerçant en France", *J.T.* 1993, 4-5.

2 IBR, *Vademecum 2002*, 553.

3 Cass. 29 oktober 1991, *Arr. Cass.* 1991-92, 197 en *Pas.* 1992, I, 162. Het geval dat aan het Hof van Cassatie werd voorgelegd, betrof de weigering van een geneesheer om, niettegenstaande de instemming van de betrokken patiënt, het medisch dossier op de griffie bij een dossier van de rechtspleging te voegen.

4 Vgl. O. Gelinier, "Ethique des affaires et éthique de la profession libérale", *RFC* 1995, 76; K. Geens, *Het vrij beroep*, 1986, 125 e.v.

I Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor

Luidens artikel 27 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren is artikel 458 Sw. van toepassing op de bedrijfsrevisoren en de personen voor wie ze instaan. Op deze geheimhoudingsplicht bestaan volgens artikel 27 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 458 van het Strafwetboek, drie uitzonderingen. Zo zal de bedrijfsrevisor niet verplicht zijn tot geheimhouding:

1) indien de wet hem tot spreken verplicht (artikel 458 Sw.);

2) indien de bedrijfsrevisor wordt geroepen om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie een getuigenis af te leggen (artikel 458 Sw.);

3) voor de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met schriftelijke toestemming van de onderneming waarbinnen de bedrijfsrevisor zijn taak vervult (artikel 27 van de wet van 22 juli 1953).

Gelet op het hierboven vermelde arrest van het Hof van Cassatie van 29 oktober 1991, dient de omvang van het beroepsgeheim zoals omschreven in artikel 458 Sw. evenwel in elk geval te worden beoordeeld vanuit de maatschappelijke noodzaak waarin het zijn verantwoording vindt.

Luidens artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren[5], heeft de bedrijfsrevisor als hoofdopdracht alle taken die hem "*bij of krachtens de wet … uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle controleopdrachten met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet*". Hierna zullen derhalve de voornaamste opdrachten[6] van de bedrijfsrevisor aan bod komen, teneinde zodoende duiding te geven omtrent de omvang van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor.

---

[5] Zoals gewijzigd door de wet van 21 februari 1985 (*B.S.* 28 februari 1985); zie voor een bespreking van de wijzigingen van het commissariaat in 1985, o.a F. Bouckaert, "De wet van 21 februari 1985 op het bedrijfsrevisoraat en de overgangsbepalingen. Draagwijdte van het K.B. 7 april 1986", *T. Not.* 1986, 157-160; H. Braeckmans, "Nieuw ondernemingsrecht in België", *S.E.W.* 1985, 488-493; H. Laga, "Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat. Overgangsrecht en inwerkingtreding van bepalingen betreffende de functie van de bedrijfsrevisor ten aanzien van de ondernemingsraad en in de vennootschap", *R.W.* 1984-85, 2929-2942; J. Lievens, "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor na de recente wetswijzigingen", in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Brussel, Story Scientia, 1986, 265-276; J. Maes, "Het nieuwe bedrijfsrevisoraat", *Acc. Bedr. (M)* 1985, afl. 4, 11-14; E. Wymeersch, "De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht", in E. Wymeersch en H. Braeckmans (ed.), *Het nieuwe vennootschappenrecht na de Wet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer, 1985, 73-116.

[6] Voor een uitgebreid overzicht van de taken van de bedrijfsrevisoren, zie K. Aerts, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Brussel, Larcier, 2002, 14 e.v.

A. Bedrijfsrevisor als controleur van de jaarrekening (artikel 142 W. Venn.)

Overeenkomstig de artikelen 130 en 142 W. Venn. dient de controle op de jaarrekening in bepaalde ondernemingen, te worden opgedragen aan één of meer commissarissen, die door de algemene vergadering van de betrokken vennootschap worden benoemd uit de leden van het Instituut der Bedrijfsrevisoren (hierna "IBR"). De benoeming van een commissaris maakt een einde aan de individuele onderzoeksbevoegdheid waarover de aandeelhouder beschikt bij ontstentenis van een commissaris[7].

Zodoende heeft de bedrijfsrevisor (commissaris) in zijn hoedanigheid van controleur van de jaarrekening als werkelijke, althans eerste opdrachtgever de aandeelhouder die zelf, omdat de onderneming daarvoor te groot is, niet meer de toegang krijgt tot de boekhouding zoals het de regel is in kleine ondernemingen: het is de algemene vergadering die de commissaris benoemt en zijn bezoldiging vaststelt (artikelen 130 en 134 W. Venn.).

De verplichte tussenkomst van de commissaris in grote ondernemingen heeft evenwel een dubbele functie: zij dient de openbare trouw, door de competentie en de regelmaat bij de controle van de jaarrekening te verhogen, ook ten behoeve van het maatschappelijk verkeer; daarnaast zorgt zij tevens voor de discretie die wezenlijk is in een concurrentiële ondernemingsomgeving. Onze grote ondernemingen zou een kort leven beschoren zijn als gelijk welke aandeelhouder op gelijk welk moment toegang zou kunnen krijgen tot de boeken van zijn vennootschap. Het beroepsgeheim waartoe de bedrijfsrevisor verplicht is, is er dus niet om de private levenssfeer van de opdrachtgever-aandeelhouder af te schermen, maar wel om de geheimen van de onderneming – voorwerp van zijn controle – te bewaren tegen indiscrete blikken van het publiek, de pers en de concurrentie.

De eerlijkheid gebiedt te zeggen dat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor (commissaris) aldus in een lichtjes verschillende context moet gesitueerd worden dan dat van de advocaat[8].

---

[7] K. Geens, M. Denef, F. Hellemans, R. Tas en J. Vananroye, "Overzicht van rechtspraak-vennootschappen", *T.P.R.* 2000, 368, met verwijzing naar Kort Ged. Kh. Hasselt 19 december 1997, *T.R.V.* 1998, 533.

[8] Vgl. O. Gelinier, "Ethique des affaires et éthique de la profession libérale", *RFC* 1995, 76; K. Geens, *Het vrij beroep*, 1986, 125 e.v.

De anders dienende functie van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor (commissaris) kan men best begrijpen door ze te vergelijken met die van de controlerende geneesheer die de ziektetoestand en de daaruit voortvloeiende werkonbekwaamheid van een werknemer moet evalueren in opdracht van een werkgever. Deze laatste is niet gerechtigd de aard van de ziekte te kennen, noch haar oorzaak, noch haar verder verloop (artikel 31, § 3, 2de lid in fine van de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten[9]). De arts mag zijn opdrachtgever enkel informeren over de effectiviteit en de duur van de werkonbekwaamheid, en andere medische gegevens voorzover noodzakelijk voor de toepassing van de wet van 3 juli 1978.

De controleur van de jaarrekening en de controleur van zieke werknemers delen dus het resultaat van hun controle-onderzoek mee: in het ene geval een verklaring over het al dan niet getrouw beeld dat de jaarrekening geeft van de werkelijke toestand van de onderneming, in het andere geval een verklaring over de effectiviteit en de vermoedelijke duur van de werkonbekwaamheid. De rol van de advocaat daarentegen is beperkt tot het verlenen van advies en assistentie; hij verifieert noch attesteert[10].

Om zijn controletaak naar behoren te vervullen, beschikt de bedrijfsrevisor over een absoluut recht op informatie: de bedrijfsrevisor is gerechtigd om zich alle documenten ter hand te laten stellen en hij kan van het bestuursorgaan en van het personeel van de onderneming alle inlichtingen vragen (artikel 137, § 1 W. Venn.).

Tegenover dit absoluut recht op informatie, staat een strenge verplichting tot geheimhouding. Zoals hierboven uiteengezet, is het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor aldus strafrechtelijk gesanctioneerd (artikel 27 van de wet houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren juncto artikel 458 van het Strafwetboek). Daarnaast bestaat de strenge verplichting tot geheimhouding ook tegenover zijn (eerste en) eigenlijke opdrachtgevers, aan wie hij enkel summier verslag mag uitbrengen (art. 144 W. Venn.).

Om een beter evenwicht te vinden tussen de belangen van de onderneming en die van het maatschappelijk verkeer, maakt de wet volgende uitzonderingen op de verplichting tot geheimhouding[11]:

---

[9] Zoals gewijzigd door de wet betreffende de controlegeneeskunde van 13 juni 1999, in werking getreden op 1 december 2002.

[10] Zie L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 664.

[11] Voor een meer volledige uiteenzetting, zie R. Prioux, "Les exceptions au secret professionnel du reviseur d'entreprises", *R.P.S.* 2000, 51.

1. De meldingsplicht in het controleverslag over de verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (artikel 144, 6°). Deze meldingsplicht lijdt op haar beurt uitzondering wanneer de openbaarmaking onverantwoorde schade kan berokkenen aan het vennootschapsbelang, met name omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om aan de aldus ontstane onwettige toestand een einde te stellen (art. 144, 6° W. Venn.).

   De vraag rijst naar de omvang van de onderzoeksbevoegdheid, voorzien in artikel 143, 6° W. Venn. Overeenkomstig artikel 143, 6° W. Venn. zal de commissaris in zijn verslag immers melding moeten maken van overtredingen van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen waarvan hij kennis heeft genomen. Gecombineerd met artikel 142 W. Venn. lijkt deze bepaling zo te moeten worden gelezen dat enkel overtredingen van het Wetboek van vennootschappen of de statuten die een invloed hebben op de jaarrekening, onder de controlebevoegdheid van de commissaris vallen[12].

   Luidens artikel 140 W. Venn. zal de commissaris evenwel aansprakelijk zijn voor de overtredingen van de statuten en het Wetboek van vennootschappen. Voor de overtredingen waaraan hij geen deel heeft gehad, is de commissaris enkel ontheven van zijn aansprakelijkheid indien hij zijn taak naar behoren heeft vervuld en van de overtredingen melding heeft gemaakt aan de raad van bestuur en, indien de raad van bestuur daaraan geen passend gevolg heeft gegeven, aan de algemene vergadering. Hieruit zou aldus kunnen worden afgeleid dat de commissaris een algemene onderzoeksplicht heeft voor overtredingen van het Wetboek van vennootschappen en de statuten, ongeacht het feit of zij een impact hebben op de jaarrekening.

   Gelet op het feit dat in de rechtsleer[13] wordt aanvaard dat de aansprakelijkheidsregeling van artikel 140 W. Venn. enkel betrekking heeft op de controleopdracht omschreven in artikel 142 W. Venn., lijkt het raadzaam om de onderzoeksplicht van de commissaris te beperken tot de verrichtingen die een impact kunnen hebben op de jaarrekening.

---

[12] Zie J. Lievens, "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Brussel, Story Scientia, 1986, 267-268;

[13] P. Van Ommeslaeghe, "Responsabilité et secret professionnel. La responsabilité civile professionnelle", Studiedag "Revisoren en notarissen: de synergieën optimaliseren", vrijdag 18 oktober 2002, 11, met verwijzingen aldaar.

Vervolgens dient te worden nagegaan of de commissaris een actieve rol te vervullen heeft bij zijn onderzoeksplicht naar de naleving van de statuten en het Wetboek van vennootschappen. Artikel 144, 6° lijkt te suggereren dat dit niet het geval is: de commissaris dient melding te maken van de onregelmatigheden "waarvan hij kennis heeft gekregen". Nochtans aanvaarden sommige auteurs dat op de commissaris een actieve onderzoeksplicht rust naar overtredingen van het Wetboek van vennootschappen en de statuten, althans indien die overtredingen een impact hebben op de jaarrekening[14]. Deze vraag zal in dit bestek evenwel niet verder worden behandeld.

Ten slotte is het belangrijk dat noch de wet, noch de aanbeveling van het IBR van 5 juni 1998 (cf. *infra*) bepalen dat de commissaris dient na te gaan of de gevolgen van de strijdigheid met het Wetboek van vennootschappen op voldoende wijze werden verwerkt in de jaarrekening.

2. Het meldingsrecht aan de Voorzitter van de Rechtbank van Koophandel indien de continuïteit van de gecontroleerde onderneming gevaar loopt en daaraan niet met passende maatregelen wordt geremedieerd (art. 138 W. Venn.).

3. De meldingsplicht aan de ondernemingsraad indien hij de certificering van de getrouwheid en volledigheid van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de ondernemingsraad verstrekt, niet kan afgeven of indien hij leemten in voormelde inlichtingen vaststelt en het bestuursorgaan niet heeft gereageerd binnen de maand nadat zij door de bedrijfsrevisor hiervan op de hoogte werd gebracht (artikel 151, 4° W. Venn.).

4. Het antwoord op vragen om informatie vanwege de algemene vergadering van aandeelhouders (artikel 540 W. Venn.). In de rechtsleer wordt evenwel aanvaard dat de commissaris, naar analogie met de raad van bestuur, niet dient te antwoorden op vragen die van die aard zijn dat ze een ernstig nadeel berokkenen aan de vennootschap[15].

5. De meldingsplicht aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) in het kader van de witwaswetgeving. Wanneer de commissaris feiten vaststelt

---

[14] K. Aerts, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Brussel, Larcier, 2002, 110, voetnoot 528.

[15] R. Prioux, "La transparence, principe général de droit en manière d'information des actionnaires et du marché", *J.T.* 1994, 219; zie impliciet F. Hellemans, *De algemene vergadering*, Kalmthout, Biblo, 2001, 514 e.v.

waarvan hij weet dat ze verband houden met witwassen van geld of die bewijsmateriaal voor witwassen van geld kunnen vormen, moet hij onmiddellijk de CFI verwittigen (art. 14*bis* W. 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld). In geen geval mag hij daarvan de onderneming zelf in kennis stellen (art. 19 W. 11 januari 1993).

6. De mededeling van attesten of bevestigingen in het kader van de consolidatiewetgeving, aan een ander commissaris of buitenlands beroepsbeoefenaar met gelijkwaardige hoedanigheid (art. 27 W. 22 juli 1953).

7. (Voor de erkende revisoren van krediet- en verzekeringsinstellingen). De meldingsplicht van alle beslissingen of feiten die kunnen leiden tot een weigering van certificering van de jaarrekening of tot het formuleren van voorbehoud aan de Commissie voor Bank- en Financiewezen (art. 54, 4° W. 22 maart 1993), resp. aan de Controledienst voor de Verzekeringen (artikel 40, § 3 W. 9 juli 1975).

8. (Voor de erkende revisoren van beleggingsondernemingen). De meldingsplicht van alle beslissingen of feiten die de positie van de beleggingsonderneming op betekenisvolle wijze kunnen beïnvloeden, die kunnen wijzen op een overtreding van de wetgeving of de statuten of die kunnen leiden tot het weigeren van de certificering van de jaarrekening of tot het formuleren van een voorbehoud (artikel 101, 4° W. 6 april 1995).

De wet legt dus aan de commissaris van gewone vennootschappen (andere dan krediet- en verzekeringsinstellingen) geen algemene meldingsplicht op in geval van fraude (andere dan het witwassen en de overtreding van Wetboek van vennootschappen en statuten). Evenmin geeft zij hem in de meeste gevallen een meldingsrecht dat hem behoedt tegen mogelijke beschuldigingen van inbreuk op het beroepsgeheim. Ongetwijfeld zou *de lege ferenda* de commissaris een algemeen extern fraudemeldingsrecht moeten krijgen indien, ondanks zijn aandringen, geen einde gemaakt wordt aan de fraude (bv. aan de Voorzitter van de Rechtbank van Koophandel)[16]. Het gemotiveerd ontslag blijft op dit ogenblik het ultieme wapen van de

[16] "Aanbeveling van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen 22 september 1997 met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden", Brochure, p. 12; zie in dit verband tevens C. Van Buggenhout en J. De Vos, "De controle van de vennootschap door de commissaris en de bevoegde autoriteiten", in *Liber Amicorum Lucien Simont*, Brussel, Bruylant, 2002, 890 e.v.

revisor die zich geen raad meer weet (art. 135 W. Venn.)[17]: voor het maatschappelijk verkeer, noch voor het ondernemingsbelang zelf is dit rabiaat middel steeds de beste oplossing.

Indien de bedrijfsrevisor (commissaris) fraude of onregelmatigheden vaststelt, blijft de meldingsplicht en de regularisatie van de jaarrekening, voor het verleden én voor de toekomst, immers aanleiding geven tot ernstige, soms tegengestelde overwegingen in de doctrine en de rechtspraak. Hieronder zullen enkele van deze overwegingen worden besproken.

1. De aanbeveling van het IBR van 5 juni 1998 inzake fraude en onwettige handelingen

Wat de **interne meldingen** betreft, geldt volgens paragraaf 5.1.2. het algemene principe dat alle onwettige handelingen (zie hieronder: fraude, overtredingen van het Wetboek van vennootschappen en de statuten en andere onwettige handelingen) waarvan de bedrijfsrevisor het bestaan ontdekt of vermoedt, (schriftelijk) ter kennis dienen te worden gebracht van de raad van bestuur overeenkomstig de regels van artikel 140 W. Venn. Indien dit de enige mogelijke oplossing is om aan de onwettigheid een einde te stellen, kan de commissaris tevens een algemene vergadering bijeenroepen om kennis te nemen van de onwettige handeling.

Voor wat de **externe meldingen** betreft, wordt binnen de categorie van de onwettige handelingen een onderscheid gemaakt tussen:

(i) *(boekhoudkundige) fraude*. Na zijn vaststelling van fraude en kennisgeving ervan aan de bedrijfsleiding, dient de bedrijfsrevisor na te gaan of aan de fraude een einde is gesteld en of de gevolgen in de jaarrekening zijn verwerkt. Indien de bedrijfsrevisor vaststelt dat de fraude blijft verder bestaan niettegenstaande zijn mededeling, dient hij de gevolgen ervan op zijn controleverslag te evalueren en eventueel een voorbehoud te formuleren of een afkeurende verklaring af te geven. Indien de bedrijfsrevisor er niet van overtuigd is dat de ondernemingsleiding in de toekomst de wetgeving zal naleven, dient hij gemotiveerd ontslag te geven aan de algemene vergadering van de gecontroleerde onderneming.

In dit verband dient trouwens te worden gewezen op artikel 135 W. Venn., dat behoudens gewichtige persoonlijke redenen, voor de commissaris de verplich-

[17] Zie verder, o.m. de aanbeveling van het IBR van 5 juni 1998 inzake fraude en onwettige handelingen, par. 5.2.4. en 5.4.2., *Vademecum IBR 2002*, 1104 en 1106.

ting bevat om ontslag te nemen ter algemene vergadering en deze schriftelijk in te lichten over de beweegredenen van zijn ontslag.

De omvang van deze motiveringsplicht zal bepalen of artikel 135 W. Venn. al dan niet als een werkelijke uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor kan worden beschouwd. Door de wijziging van de regeling van artikel 135 W. Venn. (oud artikel 64*quinquies*, derde lid Venn. W.) wilde de wetgever vermijden dat een commissaris zijn verantwoordelijkheden zou ontwijken, door zonder meer ontslag te nemen bij de vaststelling van overtredingen of onregelmatigheden[18]. Aldus kan een commissaris niet aan zijn verantwoordelijkheid ontsnappen door ontslag te nemen alvorens zijn verslag dient te worden opgesteld.

In die omstandigheden lijkt het ons dan ook verantwoord dat de motiveringsplicht van de commissaris aan de algemene vergadering op dezelfde wijze rust op de commissaris als de meldingsplicht krachtens artikel 143, 6° W. Venn.

Zoals hierboven reeds meegedeeld, is het gemotiveerd ontslag van de commissaris niet steeds gewenst voor het maatschappelijk verkeer of voor het ondernemingsbelang.

Wanneer de ondernemingsleiding maatregelen heeft genomen tot rechtzetting van een geïdentificeerde fraude en wanneer de gevolgen (op langere termijn) van de fraude op een redelijke wijze konden worden ingeschat en werden ingepast in de boekhouding, kan de revisor een verslag zonder voorbehoud afgeven.

De maatregelen die de onderneming heeft genomen om de situatie recht te zetten, vormen aldus geen rechtvaardiging om in het controleverslag geen melding te maken van de fraude die een invloed heeft op het getrouw beeld van de jaarrekening, ongeacht de mogelijke gevolgen van het formuleren van het voorbehoud in het verslag (paragraaf 5.2.5., laatste lid van de aanbeveling).

(ii) *inbreuken in de domeinen die specifiek tot de revisorale opdrachten behoren* (overtredingen van het Wetboek van vennootschappen, van de boekhoudwetgeving

[18] Zie B. Tilleman, "Het statuut van de commissaris-revisor", *Studies IBR*, 3/1997, 57.

en van de statuten). Volgens de aanbeveling (par. 5.3.1.) dient elke overtreding te worden gemeld, zelfs indien zij geen directe of indirecte invloed heeft op de jaarrekening[19].

Enkel wanneer de onderneming op adequate wijze een einde heeft gesteld aan de overtreding, en wanneer de melding van de overtredingen aan de vennootschap ernstige schade kan berokkenen, kan de vermelding van de overtreding worden weggelaten.

(iii) *andere onwettige handelingen.* Wanneer een revisor een andere onwettige handeling heeft ontdekt, deze gemeld heeft aan het bestuursorgaan binnen de vennootschap en de onderneming een einde heeft gesteld aan deze overtreding, dient de vennootschap na te gaan of de belangrijkste gevolgen op de jaarrekening naar behoren werden gecorrigeerd. Afhankelijk hiervan zal de bedrijfsrevisor dan een verslag zonder of met voorbehoud of een onthoudende verklaring afgeven. In dit verband dient te worden verwezen naar paragraaf 3.1.3. van de Algemene controlenormen van het IBR:

"Het feit dat een verslag omstandig moet zijn, mag niet uit het oog doen verliezen dat de bedrijfsrevisor gehouden is tot het beroepsgeheim". Derhalve mag de bedrijfsrevisor enkel verslag uitbrengen over de gevolgen van de onregelmatigheid op de jaarrekening, en mag hij geenszins verslag uitbrengen over de concrete omstandigheden van de desbetreffende onwettige handeling.

Indien de onwettige handeling een betekenisvolle invloed heeft op de jaarrekening, indien de onderneming niet de gepaste maatregelen heeft genomen om de jaarrekening te corrigeren, en indien de bedrijfsrevisor overtuigd is dat de onderneming in de toekomst dezelfde onwettige handelingen zal stellen, dient hij gemotiveerd ontslag te geven (cf. *supra*).

---

[19] Zoals hierboven uiteengezet, lijkt de commissaris geen onderzoeksplicht te hebben voor overtredingen van het Wetboek van vennootschappen en de statuten die geen invloed hebben op de jaarrekening. Het spreekt voor zich dat de commissaris in het kader van zijn controleopdracht (op toevallige wijze) bepaalde onregelmatigheden, die evenwel geen invloed hebben op de jaarrekening, ontdekt. Om zijn aansprakelijkheid overeenkomstig artikel 140 W. Venn. in te dekken, lijkt het aangewezen dat de commissaris indien hij zulke onregelmatigheden vaststelt, hiervan melding maakt (cf. *infra*).

2. Aanbeveling van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van 22 september 1997 met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren en externe accountants inzake vergissingen, fraude en onregelmatigheden

Volgens deze aanbeveling dient de bedrijfsrevisor in elk geval na te gaan of de raad van bestuur een einde heeft gemaakt aan de fraude of onregelmatigheid, en of de boekhoudkundige gevolgen op passende wijze werden verwerkt. Enkel indien dit het geval is, zal de revisor een verslag zonder voorbehoud kunnen formuleren.

Hierbij wordt in het bijzonder verwezen naar artikel 50 van het K.B. van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Volgens dit artikel dienen voor naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat, voorzieningen te worden aangelegd.

Indien de waardering van de gevolgen van de fraude onvermijdelijk aleatoir is, verwijst deze aanbeveling naar een advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, waarin wordt gesteld dat er geen verplichting is om een voorziening aan te leggen, maar dat het betrokken risico moet worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening. Tevens zal de commissaris een voorbehoud dienen te formuleren en de aard van het feit dat hem tot dit voorbehoud noopt, alsmede de motivering ervan, de becijferde weerslag op de toestand en de (voorzover mogelijk) becijferde weerslag op de jaarrekening van de onderneming.

3. Arrest van het Hof van Beroep van Luik van 25 januari 1996[20]

In dit belangwekkende arrest wordt de meldingsplicht van een commissaris in geval van ontdekking van fiscale fraude uitvoerig behandeld.

In casu had een commissaris tijdens een ondernemingsraad ontdekt dat er parallelle geldstromen bestonden in de onderneming. Tijdens een onderhoud met de ondernemingsleiding op 10 april 1989, bleek dat deze geldstromen tussen de 5 en 6 miljoen BEF bedroegen. Vervolgens, op 19 april 1989, richtte de commissaris een schrijven aan de raad van bestuur, waarin hij melding maakte van zijn ontdekking en waarin hij verzocht om in de boekhouding die niet-aangegeven inkomsten en uitgaven op te nemen.

[20] *R.P.S.* 1997, 177, noot Benoit-Moury; *J.D.S.C.* 2000, 318, noot Caluwaerts.

Vervolgens legde de commissaris aan de algemene vergadering van 17 mei 1989 een verslag voor zonder voorbehoud, waarin de commissaris zelfs meedeelde "geen kennis te hebben gekregen van enige omstandigheid na het sluiten van het boekjaar die van aard is om op betekenisvolle wijze de jaarrekening te beïnvloeden"[21].

De commissaris werd door de Correctionele Rechtbank van Neufchateau in eerste aanleg vrijgesproken van aansprakelijkheid.

Het Hof van Beroep verbrak het vonnis in eerste aanleg evenwel op basis van de hierna volgende motivering:

Attendu qu'en pareil cas, un reviseur d'entreprises, agissant avec le soin d'un bon père de famille, se devait:

1. *d'être moins évasif dans sa dénonciation au conseil d'administration – pour que celle-ci puisse véritablement en être une de la part d'un "honnête professionnel" –, ce qui démontre, en l'espèce, l'absence d'erreur invincible dans son chef de même que l'intention frauduleuse, qui l'animait déjà, consistant à participer à un mensonge pour cacher de façon illégale, au préjudice notamment des tiers, la "bombe" (selon ses propres termes) qui était prête à exploser;*
2. *de préconiser la constitution d'une plus-value (*) pour pertes et charges probables qui se serait avérée manifestement plus conforme aux intérêts bien compris de la société en cause et à la situation réelle du bilan; ...*

…

Que, par ailleurs, ses tentatives de prendre appui, pour dégager sa responsabilité pénale sur les règles de la déontologie de sa profession, se retournent également contre lui;
Attendu que si une chose est de violer son secret professionnel pour dénoncer au ministère public des fraudes, autre chose est d'utiliser, comme en l'espèce, des manœuvres illicites pour masquer celles-ci et leur permettre activement de perdurer; que l'ordre de la loi et des autorités disciplinaires ne peut être invoqué, à cet égard, in casu;
Attendu, par contre, que s'il est exact que ce secret professionnel est absolu à l'égard des tiers, il doit être tenu compte, néanmoins, de l'intérêt de ceux-ci puisque selon l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, "l'importance relative découle de la nature ou de l'amplitude d'une inexactitude (résultant d'une erreur, d'une omission ou d'une fraude) dans la mesure où, en fonction des circonstances, il est probable qu'une personne s'appuyant sur l'information financière serait influencée par cette inexactitude".

---

[21] *"Nous n'avons également eu connaissance d'aucun évènement postérieur à la clôture susceptible d'influencer de manière significative les comptes annuels soumis à votre approbation."*

(*) Nvdr: tekstueel geciteerd zoals in het arrest.

B. Bijzondere wettelijke opdrachten van de bedrijfsrevisor

Wat de bijzondere wettelijke opdrachten betreft, heeft de revisor opnieuw meer dan één loyauteit. *Grosso modo* kan een onderscheid gemaakt worden tussen de gevallen waarin de revisor verslag moet uitbrengen over een interimaire staat (ontbinding, doelwijziging) en diegene waarin hij zich moet uitspreken over een waarde (bv. omzetting, uitsluiting voorkeurrecht, interimdividend) of over een ruilverhouding (bv. fusie, splitsing).

Het belang van deze opdrachten voor derden en voor het maatschappelijk verkeer kan nauwelijks voldoende onderstreept worden. Zelfs indien het om een kleine vennootschap gaat, moeten de meeste van deze opdrachten toch door een revisor worden waargenomen; uitzonderlijk, namelijk bij de opdrachten in verband met het interimdividend en de doelwijziging, zal de bijzondere opdracht enkel moeten uitgevoerd worden wanneer de onderneming een commissaris heeft (het betreft dan meestal een grote onderneming). Anders dan wat de controle van de jaarrekening aangaat die in kleine ondernemingen wordt overgelaten aan de individuele beslissing van de vennoten, kan de aandeelhouder zelf bijvoorbeeld niet overgaan tot de controle van de waardering van de inbrengen in natura die door een andere aandeelhouder worden gedaan. Deze moet, omwille van de vereiste competentie, hoe dan ook door een bedrijfsrevisor geschieden.

Opnieuw heeft het beroepsgeheim dus geenszins tot bedoeling de private sfeer van de 'finale' opdrachtgever te beschermen, maar wel om de bedrijfsgeheimen die de revisor zou vernemen naar aanleiding van de vervulling van zijn opdracht, maar die verder geen relevantie vertonen voor de verslaglegging, te beschermen.

Een en ander moge geïllustreerd worden door de inbreng in natura. Het ereloon van de verplichte waarderingscontrole door de bedrijfsrevisor zal uiteraard gedragen worden door de vennootschappelijke onderneming die voorwerp is van de inbreng; maar het zijn vooral de andere aandeelhouders die bv. speciën hebben ingebracht, de schuldeisers en het maatschappelijk verkeer in het algemeen die belanghebbend zijn. Het verslag van de bedrijfsrevisor zal worden neergelegd ter griffie, en de conclusie ervan wordt zelfs bij uittreksel gepubliceerd.

Een enigszins verwarrend Cassatiearrest van 26 januari 1983[22] pleit van schending van het beroepsgeheim vrij de revisor die als gerechtelijk expert wordt aangesteld over een vennootschap met betrekking tot de oprichting van dewelke hij de inbren-

[22] *J.T.* 1983, 395, *Pas.* 1983, I, 260 en *Rev. dr. pén.* 1983, 583.

gen in natura gecontroleerd heeft; hij werd ervan beschuldigd de confidentiële informatie die hij bij gelegenheid van de inbreng in natura verkregen heeft, gebezigd te hebben bij zijn gerechtelijke expertise-opdracht. Ten tijde van het arrest, dat dateert van voor de wet van 5 december 1984, werd de bedrijfsrevisor die bij oprichting de inbrengen in natura controleerde, weliswaar op verzoek van de oprichters, nog aangesteld door de rechtbank. Blijkbaar is dat argument doorslaggevend geweest in de beslissing van het Hof van Cassatie:

"Attendu que, en constatant que Seron ***avait été désigné par l'autorité judiciaire*** *pour faire un rapport prescrit par la loi dans l'intérêt des tiers, l'arrêt écarte l'allégation des demandeurs suivant laquelle Seron* ***aurait agi comme le reviseur d'entreprises de Berlaimont (le fondateur principal)****".*

A contrario kan uit dit arrest mogelijks worden afgeleid dat de bedrijfsrevisor die aangesteld wordt om een inbreng in natura te controleren voortaan wel gehouden is door het beroepsgeheim: sedert W. 5 december 1984 wordt deze revisor immers zowel bij oprichting als bij kapitaalverhoging volledig vrij gekozen door de oprichters, resp. door de vennootschap.

Verschillend met het commissariaat blijft het gegeven dat de bedrijfsrevisor die een bijzondere wettelijke opdracht vervult, anders dan de commissaris, mogelijks slechts een eenmalig contact heeft met de onderneming in kwestie, ook al wordt hij dan door die onderneming gekozen. Deze eenmaligheid is dan weer niet de regel: indien de vennootschap een commissaris heeft, is deze ook de bedrijfsrevisor die de bijzondere wettelijke opdrachten moet vervullen. Soms bestaat er trouwens enkel aanleiding tot de bijzondere wettelijke opdracht indien er een commissaris is (bv. doelwijziging, interimdividend).

Zoals het controleverslag over de jaarrekening zijn ook de verslagen die de bedrijfsrevisor maakt in de context van de bijzondere wettelijke opdrachten bestemd om publiek gemaakt te worden (weliswaar niet via de balanscentrale, maar via de griffie van de Rechtbank van Koophandel). Het impliceert uiteraard dat de revisor de conclusies van zijn bevindingen in de door de wetgever gedetailleerde mate aan het papier moet prijsgeven, maar geenszins dat hij niet gehouden is tot geheimhouding van al datgene wat hij daarbuiten naar aanleiding van zijn opdracht verneemt. Indien hij toch melding zou maken van gegevens, die niets te maken hebben met het door de wet vereiste verslag, zou dit een inbreuk kunnen betekenen op de geheimhoudingsplicht van de revisor[23].

[23] Zie IBR, *Vademecum 2002*, 554.

Naar analogie van de wettelijke controleopdracht van de revisor, die onder afdeling A. werd besproken, bestaan in hoofde van de bedrijfsrevisor bij de uitoefening van een bijzondere wettelijke opdracht, de volgende uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht:

1. de meldingsplicht aan de CFI in het kader van de witwaswetgeving;
2. het antwoord op vragen om informatie vanwege de algemene vergadering van aandeelhouders (artikel 540 W. Venn.). In dit verband is het evenwel belangrijk dat de commissaris enkel op vragen antwoordt die verband houden met het door de wet opgelegde verslag.

Inzake het verslag van de bedrijfsrevisor bij ontbinding van vennootschappen, bepalen de Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid dat *"als de commissaris-revisor een inbreuk vaststelt op het vennootschappenrecht of de statuten, die niet het voorwerp zou zijn geweest van een gepaste correctie door het bestuursorgaan alvorens hij zijn eigen verslag neerlegt, hij dan in overweging moet nemen de algemene vergadering zonder verwijl in te lichten, zoals bepaald in artikel 140 W. Venn."* (paragraaf 2.6.2.).

Ten slotte is de aanbeveling "Fraude en onwettige handelingen" van het IBR van 5 juni 1998, die hierboven werd besproken, tevens van toepassing op de bijzondere wettelijke opdrachten, *"voorzover de bijzondere normen ernaar verwijzen"* (zie paragraaf 1.1. van de aanbeveling). Dit is enkel uitdrukkelijk het geval voor de Normen inzake controle van een inbreng in natura en quasi-inbreng (paragraaf 1.5.).

C. De bedrijfsrevisor als adviseur en gerechtelijk expert

Indien de bedrijfsrevisor optreedt buiten het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening en buiten het kader van zijn bijzondere wettelijke opdrachten, blijft hij gehouden door het beroepsgeheim in dezelfde mate als de accountant.

Deze werkzaamheden worden opgesomd in art. 34 W. 22 april 1999. Inzoverre ze behoren tot het monopolie van de externe accountant en de bedrijfsrevisor (art. 37 W. 22 april 1999) worden ze gecursiveerd:

1° nazicht en correctie van alle boekhoudkundige stukken *leidend tot een attest of een expertiseverslag bestemd om aan derden te worden afgegeven;*
2° privé- en gerechtelijke expertise van boekhoudkundige stukken en analyse van de werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardig-

heid, rentabiliteit en risico's *leidend tot een attest of een expertiseverslag bestemd om aan derden te worden afgegeven;*
3° organiseren van boekhoudkundige en administratieve diensten bij ondernemingen en advies daarover;
4° boekhouding van derden organiseren en voeren;
5° fiscale werkzaamheden met uitzondering van de vertegenwoordiging van de belastingplichtige (voorbehouden aan de belastingconsulenten); en
6° pro memorie.

In wat volgt wordt een onderscheid gemaakt tussen de taken waarvoor accountant en bedrijfsrevisor het monopolie delen (a), waaronder de gerechtelijke expertise (b) en ten slotte de gewone adviestaken waarvoor geen van beiden een monopolie heeft (c).

a) Het door de bedrijfsrevisor met de accountant gedeelde monopolie

Men stelt opnieuw vast dat de door monopoliebescherming afgedekte taken van accountant en bedrijfsrevisor leiden tot attestering of expertiserapportering betreffende de onderneming ten behoeve van derden. Deze hypothese dekt vooreerst de driehoeksverhouding waarin de onderneming de attestering of expertisering ten behoeve van een derde ook zou kunnen weigeren, en als economisch sterkere partij[24] de keuze van de accountant of bedrijfsrevisor maakt en er financieel voor opdraait; vervolgens dekt zij het geval van gerechtelijke expertise, waarbij de rechter de kosten toewijst.

Uiteraard is de mededeling van dit attest of van dit verslag in een contractuele context geen schending van het beroepsgeheim, omdat het met toestemming van de vennootschap geschiedt waarop het betrekking heeft (art. 27 W. 22 juli 1953).

b) Bedrijfsrevisor als gerechtelijke expert

In de context van de gerechtelijke expertise liggen de zaken complexer (art. 962 e.v. Ger. W.; art. 43, 44 en 59 Sv.). Vaak wordt voorgehouden dat de expert een mandataris is van de rechter door wie hij werd aangesteld, en dat hij in die zin tot absolute transparantie gehouden is: hij is niet of althans niet in de eerste plaats een beoefenaar van het onderliggend beroep (bv. geneesheer), maar een gerechtelijk expert. Nochtans is de expert een 'vak'-man, en heeft de rechter hem zijn bevoegdheden niet gedelegeerd; evenmin is de rechter trouwens gebonden door de bevindingen van de expert[25].

---

[24] Indien de derde de economisch sterkere partij is (bv. kredietinstelling), is hij geen derde meer, en kan hij uiteraard de onderneming dwingen om de eigen experts van de derde toegang te geven tot de onderneming.
[25] P. Lambert, *Le secret professionnel*, 243-244.

Bij nader toezicht blijkt dus ook hier een driehoeksverhouding te bestaan waarin de expert niet alleen competentie levert aan zijn opdrachtgever (de rechter), maar ook discretie waarborgt aan het voorwerp van zijn controle (de onderneming): niet alles wat de expert in de onderneming onder ogen krijgt, is bestemd voor de rechter. Alleen datgene wat relevant is voor de correcte uitoefening van zijn opdracht mag meegedeeld worden in zijn verslag aan de rechtbank of aan de onderzoeksrechter, ongeacht of het een burgerlijk of een strafonderzoek betreft[26].

Indien de expert-beroepsbeoefenaar als getuige wordt opgeroepen en indien er hem vragen worden gesteld buiten zijn strikte opdracht waarover hij gerapporteerd heeft, heeft hij zowel zwijg- als spreekrecht onder art. 458 Sw.[27].

Zelfs indien de onderneming zijn toestemming verleent voor de mededeling van informatie in het kader van een getuigenis in rechte, heeft de bedrijfsrevisor de keuze om al dan niet te spreken[28]. In dit verband dient evenwel te worden gewezen op het hierboven vermelde Cassatiearrest van 29 oktober 1991, waarin wordt gesteld dat de rechter op grond van de specifieke gegevens van de zaak dient na te gaan of, door de weigering om informatie te verstrekken, het beroepsgeheim niet wordt afgewend van de maatschappelijke noodzaak waarin het zijn verantwoording vindt[29].

c) Bedrijfsrevisor als adviseur. Huiszoeking/inbeslagneming in strafzaken

De bedrijfsrevisor kan in het kader van de accountantswerkzaamheden bedoeld in art. 34, 1°, 3°, 4° en 5° W. 22 april 1999 ook gewoon optreden als adviseur van de onderneming. In dat geval is hij gehouden door het gewone beroepsgeheim.
Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor wordt dan ingekleurd zoals dat van de advocaat die advies verstrekt: buiten elke driehoeksverhouding waarbij de bedrijfsrevisor functioneert als een soort competent en objectief discretiebeschot, speelt hij hier een partijdiger rol die, *mutatis mutandis*, kan vergeleken worden met die van de advocaat die adviseert.

Toch geniet de bedrijfsrevisor niet met dezelfde zekerheid van dezelfde voorrechten. De bijstand door een vooraanstaand vertegenwoordiger van het Instituut van de individuele bedrijfsrevisor n.a.v. een huiszoeking of een inbeslagneming en de

---

[26] B. Morselli, "Les comptables, les conseils fiscaux, experts comptables et reviseurs d'entreprises face à la fraude fiscale et ses implications en matière de secret professionnel", *C. & F. P.* 1997, (7), 35.
[27] Cass. 12 april 1976, *Pas.* 1976, I, 900.
[28] Zie o.a. R. Prioux, "Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.P.S.* 2000, 58.
[29] Cass. 29 oktober 1991, *Arr. Cass.* 1991-92, 197 en *Pas.* 1992, I, 162. Het geval dat aan het Hof van Cassatie werd voorgelegd, betrof de weigering van een geneesheer om, niettegenstaande de instemming van de betrokken patiënt, het medisch dossier op de griffie bij een dossier van de rechtspleging te voegen.

persoonlijke aanwezigheid van de onderzoeksrechter zijn nog steeds minder gewaarborgd dan bij een advocaat, ook al is het gebruik reeds zeer sterk doorgedrongen in de boekhoudkundige sector[30]. Zoals men weet, wordt de beroepsbeoefenaar, die voorheen een verdachte heeft bijgestaan of anderszins in het bezit zou gekomen zijn van belangrijke stukken (d.i. *als getuige*), en die met betrekking tot zijn woon- of werkplaats het voorwerp wordt van huiszoeking of een gerechtelijk beslag, niet beschermd door het beroepsgeheim wat de overtuigingsstukken (bv. het misdaadwapen) en de bewijselementen (bv. de frauduleuze boekhouding) betreft[31]. De briefwisseling met zijn cliënt, de nota's van de cliënt en van de beroepsbeoefenaar daarentegen vallen klassiek onder het beroepsgeheim. Precies de bijstand van de vertegenwoordiger van het Instituut is erop gericht de onderzoeksrechter nuttig te informeren en te (pogen te) weerhouden wanneer het erop aankomt een onderscheid te maken tussen de door het beroepsgeheim gedekte stukken en de andere. Daarbij zal deze laatste hoe dan ook voorzichtig te werk gaan om te voorkomen dat de procedure later wegens onrechtmatig verkregen bewijs zou vernietigd worden.

Anders liggen de zaken wanneer de beroepsbeoefenaar zelf *verdacht* wordt. In dat geval kan hij zich uiteraard niet op het beroepsgeheim beroepen, en wordt hij in het voeren van zijn verdediging niet door het beroepsgeheim gehinderd. Uiteraard is voor één en ander vereist dat de bedrijfsrevisor in verdenking gesteld is, d.w.z. dat de fase van het opsporingsonderzoek reeds achter de rug moet liggen en dat, althans tot bij zijn inverdenkingstelling, de bedrijfsrevisor zich, niet zozeer in zijn eigen belang, maar vooral in dat van zijn cliënt, op het beroepsgeheim moet laten voorstaan[32].

Indien een opsporingsonderzoek wordt gevolgd door een gerechtelijk onderzoek, en de bedrijfsrevisor dan wordt gehoord als getuige, heeft hij uiteraard, zoals gezegd, spreekrecht onder art. 458 Sw.

---

[30] Zie L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, (664), 670.

[31] F. Van Der Mensbrugghe, "Evolution récente du secrèt professionnel au sein de la profession comptable", *E.C.P.* 1998, 60.

[32] Zie over dit alles J. Lievens, "Bedrijfsrevisor en strafrecht", *B.C.N.A.R.* (ed. Instituut der Bedrijfsrevisoren), 1991, nr. 3.

II Het met de notaris gedeelde beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor

In hetgeen volgt zullen eerst verschillende aspecten van de geheimhoudingsplicht van de notaris aan bod komen. Hierbij zal in een eerste afdeling de Ventôsewet tot regeling van het notarisambt worden besproken. Vervolgens komt dan het eigenlijke beroepsgeheim, zoals geregeld in artikel 458 Sw. aan bod, om ten slotte in te gaan op het gedeelde beroepsgeheim.

A. Het verbod wegend op de notaris om authentieke akten mee te delen

Zoals de essentie van het revisoraal beroep traditioneel bestaat in het controleren van de jaarrekening, is het essentiële van het notarieel beroep klassiek het verlenen van authenticiteit aan akten. Het kan dan ook geen verwondering wekken dat, bij een beroep dat reeds in 1803 gecreëerd werd in zijn huidige vorm, het beroepsgeheim s.st. zoals bedoeld in art. 458 Sw. althans wat de notaris aangaat, historisch voorafgegaan werd door het verbod om, behoudens machtiging van de Voorzitter van de Rechtbank van Eerste Aanleg, een authentieke akte die de notaris verleden heeft, mee te delen onder de vorm van een uitgifte of een kopie aan andere personen dan onmiddellijk belanghebbenden, hun rechtverkrijgenden of hun erfgenamen (art. 23 Ventôsewet)[33]. Dit verbod wordt op zijn beurt voorafgegaan door het verbod om de minuut uit handen te geven (art. 22 Ventôsewet). Werd het tweede verbod (uit handen geven van de minuut) uitgevaardigd om te vermijden dat voor het welzijn van een rechtsstaat en haar rechtszekerheid kapitale documenten zouden verdwijnen, dan is het eerste verbod ingegeven door de onmiskenbare bedoeling tot discretie: de functies van willige rechtsmacht en openbaar ambtenaar die de notaris vervult, betekenen niet dat zijn kantoor gelijkgesteld kan worden met een handelsregister of handelsgriffie, een hypotheekkantoor en nog minder met de diensten van het Belgisch Staatsblad.

Het is met andere woorden de wetgever die de neerlegging en openbaarmaking van akten regelt, alsook de medewerking die de notaris (bv. inzake vennootschapsakten, inzake registratie en hypotheekbewaring) daaraan moet verlenen. Daarbuiten mag de notaris geen akten meedelen dan aan de rechtstreekse belanghebbenden, en eventueel hun vertegenwoordiger (bv. de advocaat in het kader van zijn mandaat *ad litem*): de bijzondere rechtsopvolger bijvoorbeeld kan aanspraak maken op de vorige

[33] P. Lambert en J.F. Taymans, "Het beroepsgeheim van de notaris", in *Rép. not.* XI, 1994, 23.

verkoopakten van een onroerend goed, de erfgenamen van een overledene mogen een herroepen authentiek testament opvragen; de schuldeisers daarentegen moeten zich wenden tot het hypotheekkantoor[34].

De vraag rijst of de notaris ook authentieke akten mag meedelen aan een commissaris. Wij zijn van oordeel dat dit het geval is: een notaris mag een kopie van een authentieke akte meedelen aan een bedrijfsrevisor in het kader van diens controleopdracht, althans voorzover de gecontroleerde onderneming een partij was bij die akte. Naar de notaris toe treedt de bedrijfsrevisor dan op als lasthebber van de betrokken partij. Bij twijfel kan de bedrijfsrevisor een schriftelijke volmacht van zijn opdrachtgever-cliënt voorleggen. Gelet op de bewoordingen van artikel 137 W. Venn. lijkt de gecontroleerde onderneming haast verplicht om, indien de commissaris hierom verzoekt, hetzij de vermelde schriftelijke volmacht te ondertekenen, hetzij zelf de informatie op te vragen.

De draagwijdte van het mededelingsverbod is terzelfder tijd enger en ruimer dan het beroepsgeheim. Enger omdat het slechts de mededeling van de formele akte treft, en geenszins op de inhoud van de akte betrekking heeft. Breder omdat het aldus ook aspecten van de akte raakt die niet confidentieel zijn.

De verhouding tussen het mededelingsverbod en het beroepsgeheim wordt geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld. De notaris verlijdt op een bepaald ogenblik een akte waarbij een onroerend goed wordt overgedragen tegen een bepaalde prijs X. De koper van dit goed beslist twee jaar later om het betreffende onroerend goed in te brengen in een vennootschap, waar reeds een commissaris werd benoemd. De betrokken commissaris is gehouden om overeenkomstig artikel 603 W. Venn. een verslag op te stellen over deze inbreng in natura, waarbij het nuttig kan zijn dat hij als referentiepunt de prijs van de vroegere overdracht kent. Indien de inbrenger weigert om deze akte te bezorgen, zal de commissaris zich wenden tot de notaris, die evenwel op basis van artikel 23 van de Ventôsewet zal weigeren om de authentieke akte mee te delen aan de commissaris (of de vennootschap). De Ventôsewet verbiedt de notaris evenwel niet om de prijs van de overdracht mee te delen aan de commissaris. Dit aspect zal evenwel worden geregeld door het beroepsgeheim, dat hierna wordt besproken.

---

[34] Vgl. A. Michielsens, "Beroepsgeheim, discretie en privacy", in *Notariële deontologie*, Kluwer, (25), 29 e.v.

B. Het gewone beroepsgeheim van de notaris en zijn discretieplicht

Hoewel daarover in het begin nog twijfel bestond, heeft de rechtspraak de notaris reeds in de 19e eeuw de bescherming verleend en de verplichting opgelegd van het gewone beroepsgeheim[35]. In en naar aanleiding van de uitoefening van zijn functie van openbaar ambtenaar en raadsman van de partijen, verneemt de notaris noodzakelijkerwijze geheimen die hij moet bewaren, en zelfs voor zich mag houden indien hij in rechte moet getuigen.

Opnieuw ligt het voor de hand, zoals voor de bedrijfsrevisor, dat het eigen karakter van de notariële functie het beroepsgeheim anders inkleurt dan dat van de advocaat. Dit eigen karakter leidt er wel eens toe dat vereist wordt dat het om echte 'confidenties' zou gaan alvorens de notaris tot geheimhouding verplicht is, terwijl het beroepsgeheim van bijvoorbeeld de advocaat alles zou dekken wat hij in of naar aanleiding van de uitoefening van zijn taak verneemt.

In wezen wordt bedoeld dat de niet-tegensprekelijke, onpartijdige context waarin de notaris veel inlichtingen verneemt, en die hem dikwijls maakt tot de raadsman van beide partijen (bv. koopakte, huwelijkscontract), of tot hun verzoener (bv. EOT), moet in acht genomen worden bij de inschatting van de draagwijdte van het beroepsgeheim: uiteraard zal de notaris in die rol gegevens die hij ontvangt van de éne partij zonder voorbehoud meedelen aan de andere, althans zolang geen conflictuele situatie te vrezen valt. Maar evenzeer zal hij zich daarvan onthouden zodra de onderhandeling of verzoening ontaardt in een conflict, of in de mate hem uitdrukkelijk of stilzwijgend wordt duidelijk gemaakt dat hem unilateraal gegevens worden meegedeeld die hij voor zich moet houden, maar die hij in zijn achterhoofd kan houden bij het nastreven van een oplossing.

De discussie omtrent de omvang van het beroepsgeheim van de notaris heeft tevens te maken met de verschillende taken die de notaris vervult, naast zijn taak als openbaar ambtenaar: vaak zal de notaris immers optreden als "juridisch raadsman"[36] of als "zakenman"[37]. Soms wordt gezegd dat de vele taken die de notaris uitoefent buiten het strikt wettelijk kader van openbaar ambtenaar, de geheimhoudingsplicht relativeert, omdat de notaris in dat geval niet zou gehouden zijn tot het beroepsgeheim, omschreven in artikel 458 Sw., maar wel tot de discretieplicht, die op dezelf-

---

[35] P. Lambert en J.F. Taymans, "Het beroepsgeheim van de notaris", in *Rép. not.* XI, 1994, 37; P. Lambert, *Le secret professionnel*, Editions Nemesis, 1985, 224, met verwijzingen aldaar.

[36] Bv. bij het indienen van de aangifte van successierechten.

[37] Bv. als onderhandelaar bij immobiliëntransacties.

de wijze van toepassing is op de gemeenrechtelijke lasthebber. De ondeelbaarheid van het beroep in de ogen van het publiek dwingt nochtans tot de aanvaarding van de eenheid van het beroepsgeheim.

Niettemin wordt precies om reden van de ietwat beperktere draagwijdte van het beroepsgeheim van de notaris in zijn klassieke, onpartijdige functie, sterker de nadruk gelegd op zijn discretieplicht: het betreft dan een niet-strafrechtelijk gesanctioneerde verplichting om gegevens discreet te behandelen die ofwel niet binnen het strikte beroepskader werden ontvangen ofwel, hoewel ze toch daarbinnen werden ontvangen, tevens bestemd zijn voor de wederpartij of tevens anderszins openbaar zullen gemaakt worden (bv. vennootschapsakten). Het gaat om een deontologische verplichting die uiteraard tuchtrechtelijk kan gesanctioneerd worden, maar ook door derden kan worden ingeroepen, en dus onderdeel uitmaakt van de contractuele of buitencontractuele verplichtingen die de notaris op zich neemt[38].

Toegepast op *supra* besproken voorbeeld, dient de notaris aldus zeer voorzichtig om te springen met de informatie die hij aan de commissaris bezorgt: hoewel deze informatie (de prijs van de overdracht) werd meegedeeld aan de fiscale diensten (registratie of BTW), lijkt het raadzaam dat de notaris zorgvuldig omspringt met deze informatie, en zelfs weigert om deze te bezorgen aan de commissaris. Desnoods zal de commissaris zich kunnen richten tot de fiscale diensten om zelf de vroegere verkoopprijs na te gaan.

Tot slot weze opgemerkt dat ook de notaris onderworpen is aan de meldingsplicht in geval van witwassen[39]. *Mutatis mutandis* kan verwezen worden naar wat hoger desbetreffend gezegd werd nopens de bedrijfsrevisor. Hetzelfde geldt tevens voor de huiszoeking en de inbeslagname in het strafrecht[40].

C. Het gedeelde beroepsgeheim

De deling van het beroepsgeheim was in de eerste plaats een verschijnsel in de medische sector. De basisgedachte is dat de ene beroepsbeoefenaar niet moet vrezen voor de mededeling van het beroepsgeheim aan de andere, omdat deze laatste tevens verplicht is tot het beroepsgeheim. Klassiek wordt het delen van het geheim onderworpen aan vier evidente voorwaarden:

---

[38] Vgl. A. Michielsens, "Beroepsgeheim, discretie en privacy", in *Notariële deontologie*, Kluwer, (25), 42 e.v.

[39] E. Deckers, "Anti-witwaswetgeving vs. beroepsgeheim", in *Liber Amicorum Bouckaert*, 137.

[40] P. Lambert en J.F. Taymans, *o.c.*, 61.

(i) de mededeling gebeurt aan een andere beroepsbeoefenaar die tevens gebonden is door het beroepsgeheim;

(ii) de geheimgerechtigde stemt toe;

(iii) de deling gebeurt in het belang van de geheimgerechtigde;

(iv) zij gebeurt slechts inzoverre ze noodzakelijk is in het belang van die geheimgerechtigde[41].

In het spanningsveld tussen bedrijfsrevisor en notaris komt een mogelijke deling van het beroepsgeheim aan de orde wanneer de bedrijfsrevisor een verslag met negatieve conclusies aflevert: hij besluit bijvoorbeeld tot een overwaardering van een inbreng in natura, tot een onredelijke ruilverhouding bij fusie of splitsing of tot een ontoereikend netto-actief bij omzetting. De notaris zal erover waken dat deze conclusies van de revisorale bevindingen in de akte worden opgenomen, alsook in het uittreksel[42].

Mogelijks zal de notaris dermate onder de indruk zijn van de revisorale conclusies dat hij zich weigerachtig opstelt t.a.v. het verlijden van de akte, minstens, in het belang van de cliënt, in het algemeen belang, in zijn eigen belang (vrees voor aansprakelijkheid), of omdat hij een complex geheel van voormelde redenen zoekt om bijkomende inlichtingen in te winnen. Een oprichtings- of omzettingsakte verlijden als de revisor het kapitaal niet onderschreven acht, of zelfs het wettelijk minimumkapitaal niet geplaatst weet, is geen lichte verantwoordelijkheid. Een fusie als intern wettig beoordelen terwijl de revisor de ruilverhouding onredelijk acht, is evenmin een sinecure.

Uiteraard zullen de competentie van de revisor en de inhoud van het verslag niet zelden dermate vanzelfsprekend zijn, dat zij de notaris voldoende informeren om zijn beslissing te nemen. Soms zal het professioneel scepticisme van de notaris het halen van zijn onvoorwaardelijk vertrouwen in het oordeel van de revisor: hij zal het verlijden van een akte niet licht weigeren, en mogelijks graag beter begrijpen wat de

---

[41] Zie Verhaegen, "Professionnels de la santé", in D.Kiganahe en Y. Poulet (éd.), *Le secret professionnel*, 2002, (109), 123.

[42] Zie art. 69, 6°, 219, 453, 6° en 783 W. Venn. In verband met artikel 219 W. Venn. en de taak van de notaris en revisor, zie P. Van Ommeslaeghe, "Responsabilité et secret professionnel. La responsabilité civile professionnelle", Studiedag "Revisoren en notarissen: de synergieën optimaliseren", vrijdag 18 oktober 2002, 15, met verwijzingen aldaar.

drijfveren van de revisor zijn geweest. In andere gevallen zal de eigen verantwoordelijkheid van de notaris in de akte zelf (en niet enkel het gegeven of hij verlijdt dan niet) hem tot brede informatiegaring aanzetten: als hij zich moet uitspreken over de interne en externe wettigheid van een fusie/splitsing (art. 700 W. Venn.) zal de notaris zich maximaal informeren over de redenen waarom de revisor geoordeeld heeft dat de ruilverhouding onredelijk is.

Om tot een eigen professioneel oordeel te komen, en zonder het werk van de bedrijfsrevisor te willen overdoen, zal de notaris in zo'n geval overwegen om aan de geheimgerechtigde te vragen de bedrijfsrevisor te ontheffen van zijn beroepsgeheim. De geheimgerechtigde zal oordelen of de ontheffing in zijn belang is, en ze eventueel aan beperkingen onderwerpen.

De toestemming wordt best schriftelijk gegeven, omdat de geheimgerechtigde niet zelden het lijdend voorwerp is van de voorgenomen transactie (bv. de vennootschap bij een splitsing). Soms zullen er evenwel meerdere geheimgerechtigden zijn wiens toestemming moet gevraagd worden, bv. bij een inbreng in natura kan bij de oordeelsvorming van de revisor zowel geheime informatie nopens de vennootschap als nopens de inbrenger gespeeld hebben.

Het spreekt in ieder geval voor zich dat de informatie die de notaris ontvangt van de bedrijfsrevisor, onder het beroepsgeheim, geregeld in artikel 458 Sw., met de daarin voorziene uitzonderingen valt.

3

Le rôle du Conseil supérieur des Professions économiques dans l'évolution des professions économiques en Belgique

JEAN-PAUL SERVAIS

Président du Conseil supérieur des Professions économiques 2000-...

CATHERINE DENDAUW

Conseiller scientifique du Conseil supérieur des Professions économiques

Préambule

1. Voici 50 ans, le législateur créait l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Les origines de la profession de reviseur d'entreprises remontent cependant déjà à 1935 (date de l'instauration de l'agrément des reviseurs de banque auprès de la Commission bancaire) et à 1948 (à savoir l'année depuis laquelle un reviseur doit être nommé auprès des conseils d'entreprise).

En 1985, le législateur a modifié de manière substantielle le cadre légal de la profession. C'est à cette époque que le Conseil supérieur, en charge alors du seul revisorat d'entreprises, a vu le jour.

Les principales évolutions qu'a connues le Conseil supérieur sont étroitement liées aux changements fondamentaux survenus dans l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises. Les années 1985, 1993, 1999 ou encore 2002 sont des années cruciales tant pour le Conseil supérieur des Professions économiques que pour l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Dans le cadre de cette contribution, nous tenterons de mettre en lumière le rôle du Conseil supérieur dans l'évolution des professions économiques en Belgique ces trente dernières années, d'une part, et les répercussions de ces évolutions sur la profession de réviseur d'entreprises, d'autre part.

I Les origines du Conseil supérieur

2. La création d'un Conseil supérieur a été envisagée par le législateur à la suite d'un avis relatif au revisorat adopté, le 12 juillet 1972, par le Conseil central de l'Economie[1]. Cet avis du Conseil central de l'Economie de 1972 a été confirmé par ce même Conseil en 1979[2].

3. Le Conseil central de l'Economie estimait[3] alors qu'«*il est un fait que l'organisation de la profession de reviseur soulève de nombreux et délicats problèmes. Les tentatives faites par le législateur en 1953, par la création de l'Institut des reviseurs d'entreprises, si elles ont constitué un début d'organisation, se sont avérées incapables de résoudre tous ces problèmes.*»

Au vu de la situation, le Conseil central de l'Economie estimait, à cette époque, qu'il convenait, d'une part, de remplacer l'Institut des Reviseurs d'Entreprises par une association de reviseurs d'entreprises et, d'autre part, de mettre en place une nouvelle structure institutionnelle sous la forme d'un véritable «organe de tutelle» du revisorat d'entreprises.

4. Le Conseil central de l'Economie[4], soulignait à propos de cet organe de tutelle du revisorat d'entreprises «*qu'il importe (…) que la structure institutionnelle à mettre en place rencontre un certain nombre de préoccupations qu'il considère indispensables pour donner au revisorat toutes les garanties d'indépendance, de confiance et d'efficacité:*

- *concilier les objectifs, que l'on veut assigner à l'organe d'intérêt général à instituer en matière de revisorat, avec l'organisation d'une association de reviseurs, qui doit veiller à éviter toute tendance au corporatisme;*
- *concilier l'exercice d'une profession qui conserve un caractère indépendant avec la mission d'intérêt général qu'elle est chargée d'assumer;*
- *concilier l'accroissement du nombre de reviseurs, qui sera rendu nécessaire par l'extension du revisorat, avec les exigences en matière de qualité et de compétence qu'il convient d'imposer aux reviseurs dans l'accomplissement de leur mission;*
- *veiller à l'exercice de la mission du reviseur et, en particulier, au rôle actif qu'il est appelé à jouer vis-à-vis du conseil d'entreprise.*

---

[1] Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n° 433, 12 juillet 1972, 27 p.
[2] Conseil central de l'Economie, avis relatif à la réforme du revisorat d'entreprise, n° 632, 21 décembre 1979, 5 p.
[3] Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n° 433, 12 juillet 1972, p. 21.
[4] Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n° 433, 12 juillet 1972, p. 22.

Pour assurer la réussite de l'organisation du revisorat, telle qu'elle est préconisée (…), il est essentiel de garantir la confiance de tous les intéressés.

Le Conseil considère qu'il convient d'instituer un organe de tutelle, à qui devraient être confiées l'organisation et la tutelle du revisorat, ainsi que l'élaboration des directives et recommandations concernant l'application de mesures législatives tant en matière de comptes annuels et de plan comptable qu'en ce qui concerne le revisorat.»

5. Ces propositions du Conseil central de l'Economie ont obtenu l'assentiment unanime de ses membres. Par contre, le Conseil central de l'Economie n'avait pas pu aboutir à une proposition unique quant au type d'organe à mettre en place:

- certains membres estimaient qu'il convenait de créer un organe complètement nouveau[5];
- d'autres membres estimaient qu'il était souhaitable que cet organe soit créé au sein de la Commission bancaire[6]. Certains membres estimaient même que la composition de la Commission bancaire devait être modifiée (et partant la Commission bancaire devrait changer de nom)[7], alors que d'autres n'estimaient pas cette modification nécessaire[8].

6. Ces prises de position du Conseil Central de l'Economie ont servi de fil conducteur à une ***première proposition de loi*** [9] portant réforme du revisorat, déposée à la Chambre en février 1982.

7. Des développements repris dans le cadre du dépôt de cette proposition de loi, il ressort qu'«*actuellement les organes de l'I.R.E. sont exclusivement composés de reviseurs. Cette situation est de nature à favoriser un certain corporatisme avec toutes*

[5] Voyez à ce propos, l'avis relatif au revisorat du Conseil central de l'Economie, n° 433, 12 juillet 1972, p. 24-25.

[6] Actuellement, Commission bancaire et financière. Conformément aux dispositions contenues dans l'article 45 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (*M.B.*, 4 septembre 2002, éd. 2) et dans l'arrêté royal du 25 mars 2003 portant exécution de l'article 45, § 2 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (*M.B.*, 31 mars 2003, éd. 2), cet organisme de contrôle sera dénommé, à partir du 1er janvier 2004, la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), de manière à consacrer la reprise des compétences exercées jusqu'au 31 décembre 2003 par l'OCA.

[7] Voyez à ce propos, l'avis relatif au revisorat du Conseil central de l'Economie, n° 433, 12 juillet 1972, p. 25-26.

[8] Voyez à ce propos, l'avis relatif au revisorat du Conseil central de l'Economie, n° 433, 12 juillet 1972, p. 26.

[9] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 119/1, 2, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande. Voyez également *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 414/1, 2 (proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat, déposée par M. Claes).

les conséquences qui en découlent»[10]. Dès lors, «*compte tenu de l'importance du bon fonctionnement du revisorat pour la vie sociale et économique, l'organisation du revisorat ne peut être confiée aux seuls reviseurs. Aussi le revisorat est-il placé* [dans le cadre de la proposition de loi] *sous le contrôle des partenaires sociaux et des pouvoirs publics qui sont intéressés au premier chef par le revisorat*»[11]. Il est dès lors proposé de créer un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, organe de tutelle du revisorat chargé de multiples missions, en ce compris celles confiées à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en 1953 par le législateur.

Cette proposition de loi visait dès lors, purement et simplement, à abroger la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et ses arrêtés royaux d'exécution (article 30) et à créer une «Association de Reviseurs» (article 27) dont l'affiliation n'aurait été permise (tout en étant facultative) qu'aux reviseurs agréés[12]. L'objectif de cette «Association» était, dans l'esprit de la proposition de loi, «*de sauvegarder les intérêts professionnels de ses affiliés et de remplir les tâches qui lui* [auraient été] *confiées par l'organe de tutelle*»[13].

8. La ***deuxième proposition de loi*** a été déposée à la Chambre en octobre 1982, à la suite de la prise de position du Conseil central de l'Economie mais également en réaction à la première proposition de loi déposée à la Chambre en février 1982. Cette proposition de loi avait pour objectif «*de modifier de manière assez sensible le statut du reviseur d'entreprises et les prérogatives de l'Institut, sans toutefois porter atteinte aux caractéristiques essentielles de l'Institut et de ses organes et en veillant à sauvegarder l'indépendance du reviseur dans l'exercice de ses missions*»[14].

9. Il ressort de l'examen de cette proposition de loi[15] qu'«*à la lumière des propositions formulées en 1972 par le Conseil central de l'Economie, un Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal sera*

---

[10] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, p. 5.

[11] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, p. 12.

[12] La qualité de reviseur d'entreprises étant conférée par l'organe de tutelle (visé aux articles 22 à 26 de la proposition de loi (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, p. 18-20).

[13] Article 27 de la proposition de loi (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982,, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, p. 21).

[14] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. Claes, introduction, p. 3.

[15] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. Claes, exposé des motifs, p. 5.

constitué, dont les membres seront nommés par le Roi sur proposition du Gouvernement, d'une part, des interlocuteurs sociaux, d'autre part».

10. L'auteur de la proposition de loi précise[16] également explicitement que «*le Conseil supérieur se situe non pas à l'intérieur de l'Institut des reviseurs d'entreprises, de l'Institut des experts comptables et de l'Institut des conseillers fiscaux, mais en marge de ceux-ci. Il importe, en effet, de l'avis de l'auteur, de distinguer nettement dans des sièges distincts, les responsabilités respectives des professionnels, d'une part, de ceux d'autre part qui, désignés par les pouvoirs publics, pour partie sur proposition des interlocuteurs sociaux réunis au sein du Conseil central de l'Economie, ont plus particulièrement à veiller, sans préjudice de la compétence réglementaire ressortissant de l'Exécutif, à la sauvegarde des intérêts généraux et à l'harmonie des relations au sein des entreprises entre le reviseur et le conseil d'entreprise*».

11. Enfin, en ce qui concerne les missions du Conseil supérieur, cette proposition de loi précisait[17] que «*le Conseil supérieur aura une compétence essentiellement consultative en matière de revisorat d'entreprises et pour les professions d'expert comptable et de conseiller fiscal. A cet effet, il sera appelé à donner son avis sur tout arrêté d'exécution de la loi ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par les Instituts. Il remplira ainsi une mission d'appui et de coordination dans le cadre du fonctionnement de ceux-ci. Il disposera, en outre, d'une compétence normative ainsi que d'un droit d'initiative en matière disciplinaire en ce qui concerne les rapports entre le reviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise, en application de la loi relative à l'organisation de l'économie. Dans certains cas il exercera également de manière supplétive une compétence normative*».

12. L'exposé des motifs précédant le ***projet de loi*** déposé en 1983 à la Chambre des Représentants avance des arguments similaires à ceux mis en lumière par le Conseil central de l'Economie. Il convient cependant de relever que le statut de cet organe est défini de manière différente.

Dans l'exposé des motifs[18], il y est souligné que «*l'exercice des fonctions de reviseur d'entreprises ne relève pas du seul champ des intérêts des professionnels en cause. Il*

[16] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. Claes, exposé des motifs, p. 41.
[17] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. Claes, exposé des motifs, p. 5.
[18] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

intéresse la collectivité en général. Par ailleurs, les entreprises sont tout directement concernées par le bon accomplissement de ces missions et par les conditions dans lesquelles la certification peut être accordée à leurs documents comptables. Les travailleurs, leurs représentants au conseil d'entreprise ainsi que leurs organisations représentatives entendent également, avec raison, que le reviseur assume pleinement la dimension qui s'attache à l'information du conseil d'entreprise et le rôle qui lui est dévolu dans ce cadre».

En outre, il est précisé que «*la compétence en matière de certification confiée au reviseur d'entreprises, c'est-à-dire la compétence conférée à un expert assermenté de formuler par écrit une attestation relative au caractère fidèle et complet d'états financiers et ce sur la base d'un contrôle effectué à cet effet, est une compétence qui doit être exercée en considération de l'intérêt général, en fonction de ce qu'exige la vie sociale. Ce n'est qu'à ces conditions que le reviseur d'entreprises pourra être reconnu en tant qu'homme de confiance indépendant et impartial par les différentes parties intéressées par une information financière correcte (fournisseurs de capital, créanciers, travailleurs, autorités, …)*[19]».

Dans la mesure où «*l'exercice des fonctions de reviseur d'entreprises dépasse la sphère des intérêts privés et des intérêts professionnels et intéresse la collectivité*»[20] et «*à la lumière des propositions formulées en 1972 par le Conseil Central de l'Economie, un Conseil Supérieur du Révisorat d'Entreprises sera constitué, dont les membres seront nommés par le Roi sur proposition du Gouvernement d'une part, des interlocuteurs sociaux, d'autre part*»[21].

13. Bien que la plupart des parlementaires étaient favorables à la création d'un tel organe, cette orientation ne fit cependant pas, à l'époque, l'unanimité.

On relèvera à ce propos les interventions de M. Delahaye, à la Chambre des Représentants lors de la présentation de son amendement[22] du 5 juin 1984 visant à supprimer la proposition de créer un Conseil supérieur et lors de la présentation de son amendement à la tribune[23] au cours de la séance du 25 juin 1984.

---

[19] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

[20] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

[21] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

[22] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/33-I, projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, amendement présenté par M. Delahaye le 5 juin 1984, p. 1.

[23] *Ann. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, séance du 25 juin 1984, p. 3627.

14. En réponse à cette présentation par M. Delahaye, le Ministre de l'Economie signalait «*que les reviseurs d'entreprises se voient conférer désormais une fonction qui est très importante pour tous ceux qui sont concernés par la vie de l'entreprise. Il importe dès lors d'éviter un corporatisme qui pourrait s'instaurer parmi les professionnels*»[24].

Et le Ministre de l'Economie de préciser que le Conseil supérieur, qui comportera une représentation des travailleurs et des employeurs, ne manquera pas «*de veiller à ce que l'évolution future de la profession ne se fasse pas de manière unilatérale*»[25].
C'est au demeurant «*bien à cet effet que le Conseil a été créé*»[26].

[24] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.
[25] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.
[26] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.

II Les missions du Conseil supérieur

15. Dans leur ***avis*** de 1972, les membres du ***Conseil central de l'Economie*** prônaient, unanimes, la mise sur pied d'un organe de tutelle dont la compétence devrait couvrir les domaines suivants[27]:

«1) la fixation des critères généraux en matière d'organisation et de fonctionnement du revisorat;
2) l'élaboration de la doctrine comptable;
3) l'établissement des normes de revisorat, c'est-à-dire les normes générales et particulières auxquelles doivent satisfaire les vérifications à effectuer par les reviseurs dans le cadre de leur mission;
4) [la] *fixation des principes en matière d'agréation des reviseurs, en ce compris la procédure d'examen et l'organisation des stages;*
5) la fixation des normes en matière d'honoraires des reviseurs et en matière de rémunération et autres conditions de travail des stagiaires et des collaborateurs;
6) l'organisation et les critères de la discipline professionnelle des reviseurs; en ce domaine, l'organe de tutelle doit intervenir au niveau de l'élaboration des principes et des directives, dont il peut déléguer l'application, selon les modalités qu'il fixe, tout en conservant un droit d'initiative lui permettant d'intervenir directement, quand il le juge utile. En outre, l'organe de tutelle fonctionnera comme instance d'appel contre les décisions disciplinaires prises par les organes compétents de l'association de reviseurs;
7) la promotion scientifique et les rapports avec l'Education nationale et les institutions d'enseignement pour les questions touchant à la formation des reviseurs;
8) les relations, d'une part, entre les reviseurs et, d'autre part, les chefs d'entreprise, les actionnaires et plus particulièrement les représentants des travailleurs; étant donné l'importance de cet aspect dans les missions à remplir par les reviseurs, il convient que l'organe de tutelle porte une attention particulière aux principes et à l'esprit qui doivent inspirer les relations entre les reviseurs et les conseils d'entreprise et suive de près la manière dont elles se déroulent;
9) la surveillance constante des missions effectuées par les reviseurs et de la manière dont les reviseurs les accomplissent; il s'agit uniquement d'une surveillance des reviseurs et non d'une mission de contrôle des entreprises auprès desquelles les reviseurs de sociétés exercent leurs mandats; dans des cas exceptionnels, lorsque des présomptions graves autorisent l'organe de tutelle à croire que les reviseurs ne remplissent pas correctement leur mission, l'organe de tutelle peut décider de procéder à des enquêtes, vérifications et expertises complémentaires;

---

[27] Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n° 433, 12 juillet 1972, p. 22-23.

10) [la] *conciliation et* [l'] *arbitrage en matière de désignation de reviseurs et de non-renouvellement du mandat et dans les différends surgissant à l'occasion de la mission des reviseurs;*
11) [l'] *examen des plaintes qu'il est loisible à tout intéressé d'introduire en ce qui concerne le revisorat;*
12) [l'] *instance supérieure devant intervenir dans les cas prévus dans la Réglementation sur les comptes annuels et le plan comptable*».

Le Conseil central de l'Economie souhaitait également laisser à cet organe de tutelle toute l'autonomie voulue en précisant[28] que «*d'une manière générale, c'est à l'organe de tutelle que reviendra la tâche de déterminer les modalités pratiques suivant lesquelles il exercera ces compétences. Il pourra décider de déléguer certaines missions, à condition que rapport lui soit fait périodiquement en la matière. Il va de soi que cette délégation pourra être retirée à tout moment*».

16. La ***première proposition de loi*** de 1982, bien que largement inspirée des travaux du Conseil central de l'Economie des années '70, préconisait la création d'un «organe de tutelle» ayant des compétences quelque peu différentes. En effet, cette proposition de loi chargeait cet «organe de tutelle du revisorat»

- d'une part, de donner des avis[29] au Gouvernement qui permettront au Roi de:

«1) déterminer des critères généraux concernant l'organisation et le fonctionnement du revisorat, notamment quant au nombre de reviseurs par entreprise, au nombre maximum de mandats que chaque reviseur peut exercer et aux types de conventions que les reviseurs peuvent conclure entre eux en vue d'exercer leur profession en commun;
2) fixer des normes de revisorat, c'est-à-dire des normes générales ou particulières auxquelles doivent satisfaire les contrôles que les reviseurs effectuent dans le cadre de leur mission;
3) déterminer les principes en matière d'agréation des reviseurs, y compris la procédure d'examen et l'organisation des stages, et en ce qui concerne les mesures transitoires visées à l'article 21;
4) fixer des normes en ce qui concerne les honoraires des reviseurs et les modalités du paiement de ces honoraires et en ce qui concerne la rémunération et les autres conditions de travail des stagiaires et des collaborateurs;

---

[28] Conseil central de l'Economie, avis relatif au revisorat, n° 433, 12 juillet 1972, p. 23.
[29] L'organe de tutelle peut, dans le délai qu'il s'est fixé, émettre des avis sur ces points et ce de sa propre initiative ou à la demande du Ministre des Affaires économiques (article 23, alinéa 2 de la proposition de loi 119/1).

5) organiser la discipline professionnelle des reviseurs;
6) déterminer les critères applicables au calcul de la cotisation annuelle à verser par les entreprises en vue de financer le fonctionnement de l'organe de tutelle et fixer les modalités du paiement de cette cotisation;
7) déterminer la composition, les compétences et les modalités de fonctionnement de l'Association des reviseurs instituée conformément à l'article 27;
8) déterminer la composition, les compétences et les modalités de fonctionnement d'une Association des experts-comptables, d'une Association des comptables et d'une Association des conseillers fiscaux;
9) élargir le champ d'application de cette loi»[30].

- d'autre part, des missions complémentaires suivantes:

«1) d'encourager la recherche scientifique et d'entretenir des rapports avec le Ministère de l'Education nationale et les établissements d'enseignement en ce qui concerne les problèmes inhérents à la formation des reviseurs;
2) de régler les rapports entre, d'une part, les reviseurs et, d'autre part, les chefs d'entreprises, les actionnaires et, plus particulièrement, les représentants des travailleurs;
3) d'exercer un contrôle permanent des missions accomplies par les reviseurs et de la façon dont ceux-ci les exécutent;
4) de jouer un rôle de conciliation et d'arbitrage dans le domaine de la désignation des reviseurs et du non-renouvellement des mandats, ainsi que dans les litiges pouvant surgir à l'occasion de la mission des reviseurs;
5) d'examiner les plaintes que tout intéressé peut déposer en ce qui concerne le revisorat; à cet effet, l'organe de tutelle peut faire appel aux fonctionnaires du Ministère des Affaires économiques, conformément au prescrit de l'article 31;
6) d'assurer les contacts avec les organisations d'experts-comptables étrangers;
7) de dresser, le 31 décembre de chaque année, la liste des reviseurs agréés par rôle linguistique et mettre cette liste à la disposition de toute personne qui le demande»[31].

17. D'une comparaison entre ces deux propositions de compétences du Conseil supérieur, il convient de relever que deux missions (2° et 12°) ont été écartées dans la proposition de loi, en l'occurrence l'élaboration (directe et indirecte) de la doctrine comptable.

---

[30] Article 23 de la proposition de loi (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, p. 19-20).
[31] Article 24 de la proposition de loi (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, p. 20).

La proposition de loi prônait par ailleurs l'élaboration d'un cadre réglementaire alors que la proposition du Conseil central de l'Economie visait à déléguer la normalisation en matière de revisorat à un «organe de tutelle du revisorat».

Les dix autres missions identifiées par le Conseil central de l'Economie ont dès lors été scindées en deux groupes de missions:

- la compétence d'avis préalable à l'adoption par le Roi des dispositions (1°, 3°, 4°, 5° et 6° des missions du Conseil supérieur proposées par le Conseil central de l'Economie), étoffée de quatre nouvelles missions (6° à 9° de la proposition de loi);
- les missions complémentaires dévolues à l'«organe de tutelle» (7°, 8°, 9°, 10° et 11° des missions du Conseil supérieur proposées par le Conseil central de l'Economie), étoffées de deux nouvelles missions (6° et 7° de la proposition de loi).

18. En cette fin d'année 2003, cette proposition de loi de 1982 ne peut manquer de nous interpeller. En effet, le «*Sarbanes-Oxley Act*»[32] – en abrégé le SOA – adopté définitivement aux Etats-Unis le 25 juillet 2002 n'est pas fort différent en comparaison avec cette proposition de loi de 1982.

Sans entrer dans les détails relatifs à l'organisation du SOA, on relèvera à cet égard que cette nouvelle législation crée notamment un «*Public Company Accounting Oversight Board*», organe indépendant chargé d'assurer les intérêts des investisseurs et des tiers en général dans la préparation et la rédaction de rapports d'audit des sociétés ayant fait appel publiquement à l'épargne[33].

Ce comité est chargé de 7 missions principales:

«1° register public accounting firms that prepare audit reports for issuers, in accordance with section 102;
2° establish or adopt, or both, by rule, auditing, quality control, ethics, independence, and other standards relating to the preparation of audit reports for issuers, in accordance with section 103;
3° conduct inspections of registered public accounting firms, in accordance with section 104 and the rules of the Board;

[32] Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Corporate responsibility, Public Law 107-204, 107th Congress, July 30, 2002, nr. 116, p. 745-810. Voyez en particulier les sections 101 à 109.

[33] «*There is established the Public Company Accounting Oversight Board, to oversee the audit of public companies that are subject to the securities laws, and related matters, in order to protect the interests of investors and further the public interest in the preparation of informative, accurate, and independent audit reports for companies the securities of which are sold to, and held by and for, public investors*», SAO, *o.c.*, Section 101, (a), p. 750.

4° conduct investigations and disciplinary proceedings concerning, and impose appropriate sanctions where justified upon, registered public accounting firms and associated persons of such firms, in accordance with section 105;
5° perform such other duties or functions as the Board (or the Commission, by rule or order) determines are necessary or appropriate to promote high professional standards among, and improve the quality of audit services offered by, registered public accounting firms and associated persons thereof, or otherwise to carry out this Act, in order to protect investors, or to further the public interest;
6° enforce compliance with this Act, the rules of the Board, professional standards, and the securities laws relating to the preparation and issuance of audit reports and the obligations and liabilities of accountants with respect thereto, by registered public accounting firms and associated persons thereof; and
7° set the budget and manage the operations of the Board and the staff of the Board».

19. La similitude quant aux missions confiées à ces organes de tutelle est pour le moins remarquable: l'agrément des auditeurs, la tenue de la liste, l'élaboration et/ou l'adoption de normes d'audit, de normes de contrôle de qualité, de normes éthiques, de règles en matière d'indépendance et d'autres textes normatifs liés au rapport d'audit, l'organisation et l'exercice de la surveillance de la profession (sur une base individuelle ou de l'ensemble de la profession), l'exercice de la surveillance quant au respect des dispositions légales et normatives, la mise sur pied d'instances disciplinaires, la promotion de la profession, ...

20. La ***deuxième proposition de loi*** de 1982[34] fixait, au travers de ses articles 114 et 115, un champ d'action plus restreint, bien que portant sur un nombre plus important de «professions du chiffre»[35]. On relèvera les quatre missions essentielles suivantes (reprises dans l'article 114 de la proposition de loi), dévolues au Conseil supérieur:

- *«Le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal a pour mission de contribuer à ce que l'exercice des fonctions de revi-*

[34] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. Claes, articles 114 et 115, p. 73-74.

[35] Cette proposition de loi de 1982 étendait le rôle du Conseil supérieur aux reviseurs d'entreprises, aux experts-comptables et aux conseillers fiscaux. En effet, « *l'exercice des fonctions de reviseur d'entreprises et des activités d'expert comptable et de conseiller fiscal dépasse la sphère des intérêts privés et intéresse la collectivité. C'est, en effet, dans une préoccupation d'intérêt général que le revisorat d'entreprises a été institué, que des missions de contrôle et des certifications lui ont été confiées, que son statut est présentement adapté. Cet intérêt général n'exclut pas la poursuite d'objectifs d'intérêt privé, mais les transcende. Pour l'expert comptable et le conseiller fiscal, cette densité d'intérêt général est certes moins accusée ; elle n'en est pas moins certaine ; la reconnaissance de la profession et la protection du titre dépasse en effet la seule préoccupation de promotion d'intérêts professionnels particuliers.* » (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 414/1, proposition de loi du 21 octobre 1982 relative à la réforme du revisorat déposée par M. Claes, exposé des motifs, p. 41).

seur d'entreprises et des professions d'expert comptable et de conseiller fiscal réponde aux besoins de tous ceux qui sont intéressés par le bon exercice de ces activités».

«A ce titre, il peut adresser au Gouvernement, à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à l'Institut des experts comptables et à l'Institut des conseillers fiscaux, à leur demande ou d'initiative, tous avis et recommandations relatifs au revisorat d'entreprises et aux professions d'expert comptable et de conseiller fiscal» (…).

- *«Il fixe par la voie de normes ou de recommandations les modalités d'application, en ce qui concerne les reviseurs désignés en application de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, de l'article 15bis de cette loi».*
- *«Si l'Institut des reviseurs d'entreprises, l'Institut des experts comptables et l'Institut des conseillers fiscaux omettent de fixer des normes de contrôle ou des normes concernant l'organisation et la déontologie de la profession, le Conseil est habilité à régler cette matière par la voie de normes ou de recommandations».*
- *«Le Conseil supérieur a également pour objet de coordonner l'action de l'Institut des reviseurs d'entreprises, de l'Institut des experts comptables et de l'Institut des conseillers fiscaux, notamment sous l'angle de la formation continue de leurs membres et de l'unité de jurisprudence».*

21. L'avis du Conseil d'Etat, rendu le 26 mai 1982, porte sur cette deuxième proposition de loi.

Dans cet avis, le Conseil d'Etat s'interrogeait sur le fait de savoir si ces normes sont obligatoires pour les reviseurs d'entreprises? «*Dans l'affirmative, il ne se justifie pas, pour des motifs d'ordre constitutionnel, d'attribuer en cette matière le pouvoir réglementaire au Conseil supérieur. Ce pouvoir réglementaire doit être conféré au Roi, qui l'exercera le cas échéant sur proposition ou après avis du Conseil supérieur*»[36].

22. Le projet de loi[37] déposé à la Chambre des Représentants le 21 février 1983 a finalement décrit comme suit les missions confiées au Conseil supérieur (article 100):

«Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à ce que les missions de révision que la loi confie aux reviseurs d'entreprises soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de

[36] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, Avis du Conseil d'Etat relatif à la proposition de loi « 414/1 » du 21 octobre 1982, p. 82.

[37] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 113.

la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait entre autres à l'exercice des missions visées par l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie».

Outre le fait que le projet de loi attribue des compétences au Conseil supérieur pour la seule profession de reviseur d'entreprises, il convient de relever que le projet de loi ne contient plus de mission en matière d'élaboration de normes professionnelles contraignantes pour les reviseurs d'entreprises. En effet, dans la mesure où le projet de loi maintenait le revisorat d'entreprises en tant que membres des professions libérales[38], l'approche «*self-regulation sous surveillance*» était alors de mise[39].

23. Il convient de relever qu'un amendement[40] introduit par M. Van den Brande le 24 mars 1983 à la Chambre visait à étendre les compétences du Conseil supérieur et à se rapprocher de l'approche préconisée par le Conseil central de l'Economie dans son avis de 1972:

«Au § 1, remplacer les deuxième et troisième alinéas par ce qui suit:

«Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal concernant l'Institut des reviseurs d'entreprises, ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut ou relative à l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises.

Le Conseil supérieur a également pour mission de contribuer, par voie d'avis ou de directives, adressés d'initiative ou sur demande respectivement au Gouvernement et à l'Institut des reviseurs d'entreprises, à ce que les missions de révision que la loi confie aux reviseurs d'entreprises soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

---

[38] «*Le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel est toutefois assorti à la mise en place du Conseil Supérieur du Revisorat. Il s'agit là, aux yeux du Gouvernement, d'une pièce maîtresse de la réforme dont il n'entend pas voir sous-estimer la signification institutionnelle. Ce Conseil Supérieur est situé en marge de l'Institut de façon à éviter toute confusion d'attributions et de responsabilités. Il dispose d'une composition tripartite et a compétence pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession, niveau auquel les préoccupations des interlocuteurs sociaux et des pouvoirs publics se situent organiquement. La compétence d'avis qui lui est conférée se trouve renforcée par le droit qui lui est conféré de rendre ses avis publics.» Doc. parl.*, Sénat, 1984-1985, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. Nicolas et Fevrier relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 8-9.

[39] Voyez également à ce propos, *infra* points 28. et suivants.

[40] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. Van den Brande, p. 3-5.

S'il ne respecte pas ces directives, l'Institut des reviseurs d'entreprises doit en faire connaître les raisons au Conseil supérieur. Pour permettre l'exécution de ces missions, une concertation permanente a lieu entre le Conseil supérieur, l'Institut des reviseurs d'entreprises et, si nécessaire, l'Institut des Experts comptables. Le Conseil supérieur peut constituer des groupes de travail de commun accord avec l'Institut des reviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a le droit de nommer des représentants au sein des commissions de discipline et d'appel visées aux articles 52, 56, 89 et 92 de la présente loi»».

Cet amendement était justifié comme suit[41]:

«L'avis du C.C.E. de 1972 (C.C.E. 1972/433, p. 22), confirmé par l'avis de 1979 (C.C.E. 1979, 632) confiait à «l'organe de tutelle» des missions beaucoup plus larges que le présent projet. Si cet avis comportait des divergences quant à l'organisation de cet organe, il était par contre unanime sur ses missions.

Etant donné que le Conseil supérieur est le seul organe où la vie sociale est représenté, il convient de lui conférer une compétence plus étendue».

24. Un amendement avait également été introduit par M. Van Den Bossche le 4 juin 1984. Cet amendement[42] visait à remplacer le § 1er de l'article 100 du projet de loi comme suit:

«§ 1. Il est créé au sein du Ministère des Affaires économiques un Conseil supérieur du Revisorat d'Entreprises et de la Profession d'Expert-Comptable, dénommé ci-après le Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur a pour mission de veiller, par la voie d'avis émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou à l'Institut des Experts-Comptables, à ce que les missions de révision que la loi confie aux reviseurs d'entreprises ou les activités d'expert-comptable définies par la loi, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

---

[41] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. Van den Brande, p. 3-5.

[42] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1984, 552/32, amendements du 4 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par M. Van Den Bossche, p. 1-2.

Le Conseil supérieur donnera notamment son avis sur l'accomplissement des missions définies à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil supérieur doit être consulté:

1° sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de cet Institut en application des articles 9, 10 et 18bis de la même loi;
2° sur tout arrêté royal à prendre en exécution du chapitre IV de la présente loi, relatif au titre et à la profession d'expert-comptable, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables en application de l'article 87 de la présente loi.

Les avis émis par le Conseil supérieur en application de l'alinéa précédent sont rendus publics. Dans les autres cas, le Conseil supérieur peut décider de rendre ses avis publics.

Le Conseil supérieur est habilité à déposer plainte auprès de la Commission de discipline de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou de l'Institut des Experts-Comptables contre respectivement un ou plusieurs reviseurs d'entreprises ou un ou plusieurs experts-comptables.»

Cet amendement était justifié comme suit[43]:

«Les amendements présentés aux articles 87 et 100 visent à étendre et à renforcer les compétences et le rôle du Conseil supérieur du Révisorat d'Entreprises.

Il paraît logique et justifié d'étendre la compétence du Conseil supérieur à la profession d'expert-comptable. Le projet prévoit, en effet, l'octroi aux experts-comptables d'un monopole relatif aux activités définies par la loi, qui pour être limité n'en est pas pour autant négligeable (entre autres en matière d'expertise judiciaire). Il est, dès lors, justifié de prévoir pour cette profession également un organe consultatif devant répondre aux exigences de la vie sociale et de l'intérêt général.

Au vu de la discussion, il semble également justifié de prévoir la consultation obligatoire du Conseil supérieur en ce qui concerne la réglementation éventuelle de la rémunération des reviseurs d'entreprises (art. 9 de la loi du 22 juillet 1953).

---

[43] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/32, amendements du 4 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par M. Van Den Bossche, p. 1-2.

En tant qu'exposants de la vie sociale, les avis du Conseil supérieur seront d'un poids considérable. Il est impératif que des avis qui doivent être demandés aux termes de la loi elle-même soient publiés si l'on ne veut pas menacer la raison d'être même du Conseil supérieur.

Quoi qu'il soit mentionné dans le commentaire de l'article 52 que le Conseil supérieur peut, à titre d'intéressé, déposer plainte contre un reviseur d'entreprises, il semble souhaitable – afin d'éviter toute contestation en la matière – de préciser ce droit qu'a le Conseil supérieur dans la loi elle-même.

Quant à la composition du Conseil supérieur, il faut mettre l'accent sur les capacités et la compétence de la personne à nommer.»

25. Les amendements introduits par M. Van den Brande et M. Van Den Bossche ayant été rejetés, le texte définitif adopté dans la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (article 101) est pour l'essentiel similaire à celui repris dans le projet de loi introduit le 21 février 1983 à la Chambre des Représentants (voir ci-dessus le point 22.).

26. On relèvera que le rejet de l'approche préconisée par le Conseil central de l'Economie et le maintien du revisorat au titre de profession libérale ont, à l'époque, été justifiés comme suit par le Ministre de l'Economie[44]:

«(…) le Ministre souligne:

(…)

3° qu'en ce qui concerne le mode d'organisation de la profession revisorale et la conception de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, domaines au sujet desquels l'avis du Conseil Central de l'Economie se bornait pour l'essentiel à mentionner les points de vue divergents de chacune des organisations représentées en son sein, le Gouvernement a opté pour le maintien de l'Institut sous la forme d'un ordre professionnel, mais de créer en marge de celui-ci un Conseil Supérieur du Revisorat, à composition tripartite, doté d'une compétence d'avis sur tous les aspects généraux de la profession.

[44] *Doc. parl.*, Sénat, 1984-1985, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. Nicolas et Fevrier relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 7-9.

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

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

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

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

27. Les compétences *ratione materiae* du Conseil supérieur sont pour l'essentiel demeurées inchangées depuis 1985. Dans le cadre de l'organisation de la profession de réviseur, on relèvera cependant trois modifications apportées en 1993 et en 2002 aux dispositions régissant les missions confiées par le législateur au Conseil supérieur.

- Dans son avis du 25 juin 1992, le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises proposait[45] notamment «*de soumettre à la compétence d'avis du Conseil Supérieur la normalisation effectuée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en matière d'honoraires (art. 9 de la loi du 22 juillet 1953). Cette normalisation est évidemment d'intérêt général dans la mesure où la rémunération est liée à l'indépendance du reviseur: d'une part, ce montant ne peut être trop faible car le reviseur ne serait pas en mesure de remplir sa fonction, d'autre part, les honoraires ne peuvent pas être trop élevés car le reviseur ne serait plus alors indépendant de la société contrôlée*».
  Un amendement[46] introduit à la Chambre des Représentants proposait de modifier la loi du 21 février 1985 de manière à intégrer les propositions contenues dans l'avis du Conseil supérieur.
  Cet amendement ayant été retenu, les compétences du Conseil supérieur ont été étendues aux dispositions normatives que le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises peut être amené à prendre en matière d'honoraires.
  Il convient de souligner que la ***loi du 22 avril 1999 a généralisé les termes*** dans lesquels sont décrites les missions du Conseil supérieur sans modification quant aux compétences du Conseil supérieur, si ce n'est l'extension de ses compétences aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés[47]. Le ***rapport au Roi précédant l'arrêté royal***[48] ***du 23 juin 1994 précise expressément que ces dispositions sont encore d'application***:
  «*En vertu de l'article 101, § 1er, alinéa 4, de la loi du 21 février 1985, le Conseil supérieur doit être consulté sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en application des articles 9, 10 et 18bis de la loi précitée du 22 juillet 1953 et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Experts comptables en application de l'article 88 de la loi du 21 février 1985*».

---

[45] Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1992-1993*, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 20 *in fine* de l'avis, p. 29).

[46] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/4, amendement n° 60 de M. De Clerck au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, pp. 1-3.

[47] Voyez à ce propos *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1998-1999, 1923/1 et 1924/1, exposé des motifs, p. 20.

[48] Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne les Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 juin 1994). Cet arrêté royal a été modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002 et est désormais intitulé «Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales» (*M.B.*, 12 septembre 2002, éd. 2).

- Eu égard à l'extension des compétences du Conseil supérieur, en 1993, aux experts-comptables (voir ci-après les points 31. et suivants), une mission complémentaire de concertation est venue s'ajouter aux différentes missions du Conseil supérieur:
«*Le Conseil supérieur* ***organise une concertation permanente*** *avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts-Comptables. Il peut constituer à cet effet des groupes de travail*»[49].
Depuis l'extension des compétences du Conseil supérieur aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés, cette mission de concertation du Conseil supérieur s'est également étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

- La loi du 4 août 2002, dite de «*corporate governance*»[50], a créé[51] un nouveau «Comité d'avis et de contrôle» chargé, d'une part, d'émettre, au cas par cas et sur demande du commissaire, des avis préalables quant à la compatibilité de la prestation, par un réviseur ou par une personne de son «orbite», de certaines missions complémentaires lorsqu'il est chargé du contrôle légal des comptes et, d'autre part, d'effectuer des contrôles *a posteriori* à propos de l'exercice «indépendant» des missions de contrôle légal des comptes par les réviseurs d'entreprises.

Dans la mesure où les compétences du Conseil supérieur n'ont pas été modifiées par la loi du 4 août 2002, le Conseil supérieur est compétent «*pour tout ce qui concerne les aspects généraux de la profession*» de réviseur d'entreprises[52].

Le Conseil supérieur sera par ailleurs appelé à jouer un ***rôle de contrôle en seconde ligne*** dans le cadre strict de l'appréciation des cas individuels d'indépendance d'un commissaire amené, le cas échéant, à effectuer d'autres missions que celle afférente à la seule certification des comptes.

---

[49] Article 101, § 2 de la loi du 21 février 1985, tel que modifié par l'article 18 de la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 (*M.B.*, 21 juillet 1993).

[50] Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition (*M.B.*, 22 août 2002, éd. 2).
Voir également à ce propos l'arrêté royal du 4 avril 2003 en exécution de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés visant la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (*M.B.*, 19 mai 2003).

[51] Cette disposition a été intégrée dans l'article 133 du Code des sociétés (alinéa 10).

[52] *Doc. parl.*, Sénat, 1984-1985, 715/2, rapport fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. Nicolas et Fevrier le 29 janvier 1985 dans le cadre du projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, p. 9.

Le législateur a, au travers de la loi du 2 août 2002 et de son arrêté royal d'exécution du 4 avril 2003, donné au Conseil supérieur les moyens devant lui permettre de jouer ce rôle de contrôle en seconde ligne.

- L'article 1er, alinéas 4 et 5 de l'arrêté royal impose au Président du Comité d'inviter les experts désignés par le Conseil supérieur à toutes les réunions du Comité au cours desquelles un (ou plusieurs) dossier(s) fait (font) l'objet d'un avis ou d'une décision.
- L'article 4, alinéa 10 de l'arrêté royal impose au Président du Comité de transmettre, de manière anonyme et sous une forme synthétique, au Président du Conseil supérieur les avis du Comité au Président du Conseil supérieur.
  Cette transmission régulière et systématique d'informations au Conseil supérieur visée à l'article 4 de l'arrêté royal est complétée par l'article 2, alinéa 5 du même arrêté royal dont il ressort que le Président du Comité doit prendre les mesures nécessaires pour la publication des avis et des décisions du Comité, sur une base anonyme et en retirant les éléments couverts par le secret professionnel, au moment et dans la forme décidés par le Comité.
- L'article 2, alinéa 4 précise que le Président du Comité représente le Comité à l'égard du Conseil supérieur des Professions économiques.

Enfin, en application des missions confiées par le législateur en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur pourrait être amené à émettre d'initiative des avis destinés au Gouvernement visant à mettre en lumière des adaptations des lois et arrêtés royaux en matière d'indépendance qui pourraient s'avérer nécessaires au vu des éventuelles déviances qu'il aurait été amené à observer.

III Le Conseil supérieur est-il un organe de tutelle?

28. L'avis du Conseil central de l'Economie de 1972 ainsi que la première proposition de loi déposée à la Chambre des Représentants en 1982 préconisaient la création d'un «organe de tutelle du revisorat».

La deuxième proposition de loi déposée à la Chambre des Représentants en 1982 optait quant à elle pour un système hybride dans la mesure où elle préconisait la création d'un organe de tutelle «allégée» mais disposant d'un pouvoir de normalisation.

Le projet de loi et le texte définitif ont finalement écarté l'idée de créer un organe de tutelle et se sont orientés vers un système dual, composé, d'une part, d'un cadre légal et réglementaire et, d'autre part, d'une organisation professionnelle autonome (l'Institut des Reviseurs d'Entreprises) avec un Conseil supérieur (totalement indépendant de la profession de réviseur d'entreprises et disposant d'une simple compétence d'avis) chargé de veiller au respect de l'intérêt général.

Il convient cependant de relever que, depuis 1993, le Conseil supérieur est une «autorité consultative»[53] dans la mesure où certains avis sont contraignants s'ils sont pris à l'unanimité.

29. Cette surveillance s'est accrue au fil du temps et s'est étendue à de nombreux domaines relevant de l'activité des réviseurs d'entreprises. Le tableau ci-après tente de synthétiser l'ensemble des «contrôles» auxquels sont soumis les réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs activités professionnelles et partant de l'organisation du révisorat d'entreprises en Belgique.

Ce tableau se limite toutefois aux aspects généraux des missions de contrôle. Les contrôles effectués sur les travaux des réviseurs d'entreprises, chargés du contrôle légal des comptes dans les entreprises de certains secteurs particuliers, tels que les établissements de crédit, les entreprises d'assurances ou les mutuelles, ne sont dès lors pas repris dans le tableau.

---

[53] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/5, rapport fait par M. Poty le 23 septembre 1992 au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, p. 31.

1. Accès à la profession

- Fixation du cadre général	Législateur, après avis du CSPE[54]
- Organisation des épreuves	IRE
- Décision finale au cas par cas	IRE
- Tenue de la liste	IRE
- Supervision externe en matière de port du titre	-
- Sanctions potentielles	IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires
- «*Reporting*» de l'IRE	au CSPE

2. Formation continue

- Fixation du cadre général	Législateur, après avis du CSPE
- Détermination des critères	IRE
- Contrôle du respect des critères	IRE (dans le cadre du contrôle qualité et/ou de la surveillance)
- Supervision externe	-
- Sanctions potentielles	IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires

3. Normes professionnelles (normes et recommandations de révision, normes de contrôle de qualité, normes de formation continue, règles éthiques, etc.)

- Fixation du cadre général	Législateur, après avis du CSPE
- Elaboration des normes professionnelles	IRE
- Supervision quant au contenu des normes	CSPE (avis non contraignant)
- Décision finale	IRE
- Au cas par cas et sur demande d'un commissaire, avis préalable relatif à l'application des règles relatives à l'exercice indépendant des missions de contrôle légal des comptes	Comité [55]
- Sanctions potentielles	IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires

[54] Conseil supérieur des Professions économiques.
[55] Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires.

4. Contrôle de qualité

- Fixation du cadre général	Législateur, après avis du CSPE
- Mise sur pied des guides de contrôle	IRE
- Détermination de la méthodologie retenue	IRE
- Identification des personnes à contrôler	IRE
- Contrôle effectif au cas par cas	Réviseurs désignés
- Supervision du contrôle effectué	IRE
- Décision finale	IRE
- Sanctions potentielles	IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires
- «*Reporting*» de l'IRE	au CSPE

5. Surveillance

- Fixation du cadre général	Législateur, après avis du CSPE
- Détermination de la méthodologie retenue	IRE
- Identification des personnes à contrôler	IRE + tiers (plaignants)
- Contrôle effectif au cas par cas	IRE
- Décision finale	IRE
- Supervision générale de la surveillance effectuée par l'IRE	-
- Sanctions potentielles	IRE + renvoi éventuel devant les instances disciplinaires
- «*Reporting*» de l'IRE	au CSPE

6. Discipline

- Renvoi de cas devant les instances disciplinaires	- Procureur général - Conseil de l'IRE - CSPE - Comité, le cas échéant, conjointement avec le CSPE
- Traitement du dossier (1re instance)	1 juge (Président) et 2 réviseurs
- Traitement du dossier (en appel)	3 juges (dont le Président) et 2 réviseurs
- Supervision du traitement des cas renvoyés en discipline	Cour de cassation
- «*Reporting*» de l'IRE	au CSPE
- Communication du réviseur	à toutes les sociétés où il effectue une mission révisorale lorsqu'une sanction supérieure à un mois est prononcée

7. Lutte contre les opérations de blanchiment

- Identification d'éléments susceptibles de constituer des opérations de blanchiment	Réviseurs d'entreprises
- Investigations	CTIF [56]
- Poursuite de faits de blanchiment	Transmission par la CTIF au Procureur du Roi

[56] Cellule de traitement des informations financières.

IV Evolution des compétences du Conseil supérieur

A. Les avis et recommandations du Conseil supérieur

30. Le Conseil supérieur est, ***depuis 1985***, «*appelé à donner un avis sur tout arrêté d'exécution de la loi du 22 juillet 1953 ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*»[57].

Plus précisément, il découlait de l'article 101, § 1er, alinéa 3 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises que le Conseil supérieur devait être «*consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut en application des articles 10*[58] *et 18bis*[59] *de cette même loi*».

Il en découle que les membres du Conseil supérieur sont *de facto* «*directement associés, par le biais d'une compétence consultative, à l'élaboration de la politique générale relative au revisorat d'entreprise*»[60].

Dans le cadre de cette compétence consultative générale, le Conseil supérieur doit tout particulièrement porter attention «*à l'exercice par les reviseurs d'entreprises des missions qui leur sont confiées, à l'égard du conseil d'entreprise, par le nouvel article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie*»[61].

31. ***En 1993***, le législateur a étendu les compétences *ratione personae* du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises aux travaux de l'Institut des Experts-Comptables et à toutes les réglementations relatives à l'organisation de la profession d'expert-comptable. A cette occasion, le Conseil supérieur a été rebaptisé «Conseil supérieur de Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable».

---

[57] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

[58] L'article 10 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises précise, depuis 1985, que «*Le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut, le* ***règlement de stage****, le* ***règlement de discipline*** *ainsi que les* ***règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne****. Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises.*»

[59] L'article 18*bis* de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises précise, depuis 1985, que «Le conseil de l'Institut peut définir les normes de révision usuelles pour l'exécution des missions visées à l'article 3.»

[60] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

[61] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

Le Conseil supérieur a vu ses compétences élargies aux experts-comptables à la suite d'un amendement[62] introduit par M. De Clerck à la Chambre des Représentants. Cet amendement faisait suite à un avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises[63] et a permis d'intégrer la partie dudit avis du Conseil supérieur dans les dispositions légales[64].

La compétence du Conseil supérieur était, entre 1985 et 1993, limitée au revisorat d'entreprises. Au cours des travaux parlementaires de la loi du 21 février 1985, une extension de la compétence à l'expertise comptable avait cependant déjà été envisagée (voir ci-avant les points 10. et 20.). Le Ministre de l'Economie avait à l'époque considéré que ceci était peu indiqué pour le motif suivant: «*D'autres professions libérales en effet n'organisent pas non plus la participation de représentants de l'intérêt général dans leur organisation professionnelle. Le fait que ceci soit prévu pour les reviseurs d'entreprises tient à la mission très spécifique que ceux-ci sont appelés à remplir et aussi à l'évolution historique qu'a connue la profession*»[65].

En 1993, le débat fut à nouveau ouvert. «*L'élargissement de la compétence du Conseil supérieur à la profession d'expert comptable est très logique compte tenu du fait que le législateur a confié à l'expert comptable, par les lois des 18 et 20 juillet 1991 une série de missions de contrôle jusque-là réservées exclusivement au reviseur et qu'il n'est pas exclu en outre que dans la nouvelle loi relative aux fusions, la voie ainsi choisie soit à nouveau empruntée*»[66]. Il s'agit d'éviter notamment le risque que des «*professionnels dépendant d'Instituts différents s'acquitteraient d'une même mission légale de contrôle mais seraient soumis à des normes déontologiques différentes*»[67].

On relèvera à ce propos que cette extension des compétences du Conseil supérieur aux experts-comptables (voir ci-avant le point 27.) a conduit le Conseil supérieur a assurer une mission complémentaire de concertation permanente.

---

[62] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/4, amendement n° 60 de M. De Clerck au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, p.1-3.

[63] Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1992-1993*, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, p. 21-30 (extrait, § 20 *in fine* de l'avis, p. 29).

[64] Voyez également les points 10, 20 et 27 de cette présente contribution.

[65] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

[66] Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1992-1993*, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, p. 21-30 (extrait, § 19 de l'avis, p. 28).

[67] Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1992-1993*, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, p. 21-30 (extrait, § 16 de l'avis, p. 27); *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/5, Rapport fait par M. Poty au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, 23 septembre 1992, p. 30-32.

Enfin, comme évoqué ci-avant (voir le point 27.), la compétence du Conseil supérieur a par ailleurs été étendue, en 1993, à l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 selon lequel «*les modalités et les conditions de la rémunération du reviseur sont établies et contrôlées par le Conseil de l'Institut*».

32. ***En 1999***, le législateur a souhaité donner une reconnaissance légale aux professions fiscales. Aux termes des débats parlementaires, deux titres ont été reconnus légalement (celui de «conseil fiscal» et celui de «comptable-fiscaliste agréé»), sans pour autant donner un monopole quelconque à ces deux catégories de professionnels.

Eu égard à la forte connexion, en Belgique, entre la comptabilité et la fiscalité, le législateur a opté pour une intégration des professions fiscales dans deux organisations professionnelles déjà reconnues légalement:

- les *conseils fiscaux* ont été intégrés dans l'Institut des Experts-Comptables, rebaptisé «Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux»;
- les *comptables-fiscalistes agréés* ont été intégrés dans l'Institut Professionnel des Comptables, rebaptisé «Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés».

Dans le cadre de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le législateur a, à nouveau, étendu le pouvoir du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable en créant le concept de «professions économiques»: les reviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les comptables agréés, les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés. Ces cinq professions sont regroupées en trois Instituts: l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE), l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF).

A cette époque, le Conseil supérieur fut rebaptisé «Conseil supérieur des Professions économiques». Le concept, somme toute logique, permet d'appréhender, dans le respect des spécificités des différentes professions économiques, ***près de 15.000 professionnels du chiffre***, soit la troisième profession libérale (après le corps médical et les professions paramédicales).

Depuis l'extension des compétences du Conseil supérieur aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés, la mission de concertation du Conseil supérieur (évoquée ci-avant aux points 27. et 31.) s'est également étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

33. Conformément aux dispositions de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur des Professions

économiques est un organisme autonome ayant pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, *émis d'initiative ou sur demande* et adressés:

- au Gouvernement;
- à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux;
- à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés,

à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal, de réviseur d'entreprises, de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Ces avis ou recommandations ont trait notamment à l'exercice des missions visées à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (conseils d'entreprise).

34. Outre les demandes d'avis obligatoires, les Instituts peuvent prendre l'initiative de soumettre un certain nombre de documents au Conseil supérieur. Tel est l'objet des trois alinéas suivants extraits du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 pris en exécution de la loi relative au Conseil supérieur[68].

«Ceci n'exclut pas, afin que le Conseil supérieur soit adéquatement informé en vue de l'exercice de sa mission, que les Instituts puissent être invités à porter à la connaissance du Conseil supérieur toutes les décisions de portée générale qu'ils prennent.

Par ailleurs, rien n'empêche les Instituts de soumettre aussi à l'avis préalable du Conseil supérieur toutes les décisions de portée générale à prendre, qui ne doivent pas, en vertu l'article 101, § 1er, alinéa 4, être obligatoirement soumises au Conseil supérieur.

Il faut souligner qu'il s'agit dans les deux cas d'une information ou d'une consultation facultative, qui se concilie avec la règle établie à cet égard par l'article 101, § 1er, alinéa 2, de la loi. En effet, comme l'a fait observer le Conseil d'Etat, faute d'une disposition qui, dans la loi, habiliterait le Roi à organiser le contrôle du respect de l'obligation prévue à l'article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi, il n'est pas en son pouvoir de

[68] Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 juin 1994). Cet arrêté royal a été modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002 et est désormais intitulé «Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales» (*M.B.*, 12 septembre 2002, éd. 2).

contraindre les deux Instituts, en vue d'un tel contrôle, à informer le Conseil supérieur de «toute» décision de portée générale qu'ils prennent, c'est-à-dire également de décisions qui n'ont pas été prises en application des articles 9, 10 et 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 88 de la loi du 21 février 1985».

B. Autres compétences du Conseil supérieur: concertation permanente et surveillance

35. Le Conseil supérieur ***organise une concertation permanente*** avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

Cette mission de concertation permanente a été confiée par le législateur au Conseil supérieur en 1993 et a été renforcée en 1999 (voir *supra* point 27.).

Déjà dans le cadre des premiers travaux parlementaires, l'accent avait été placé sur l'importance de la concertation, que ce soit entre un Institut et le Conseil supérieur ou entre Instituts. Dans le cadre de son audition, le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises estimait que «*la création d'un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises est une bonne initiative. Il faudra cependant avoir le souci d'assurer une bonne liaison entre le Conseil supérieur et l'Institut*»[69].

De l'avis du Ministre de l'Economie[70], en 1985, «*le succès de la réforme projetée du revisorat dépendra très certainement dans une large mesure du dialogue constructif à naître entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, chargé en tant qu'ordre professionnel de l'organisation de la profession et le Conseil Supérieur à qui incombe, par la voie consultative, la charge de conférer à cette réforme sa reconnaissance sociale globale*». Tel est le cas, par exemple, des fréquentes réunions de concertation proposées par le Conseil supérieur aux représentants des différents Instituts concernés, ceci allant de pair avec la mise sur pied, à intervalles réguliers, de groupes de travail du Conseil supérieur associant des membres des Instituts, notamment sur des sujets techniques.

36. Le Conseil supérieur peut également ***déposer plainte*** auprès de la Commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs réviseurs

---

[69] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Audition du Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, p. 39.

[70] *Doc. parl.*, Sénat, 1984-1985, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. Nicolas et Fevrier relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 5.

d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés. La Commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

37. Lors des travaux préparatoires de la loi de 1985, il avait été envisagé de rapprocher la compétence du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et celle des juridictions disciplinaires de l'Institut. Un amendement[71] avait été introduit en ce sens par M. Van den Brande ayant pour objectif de «*faire remplir les fonctions de président par un magistrat et en outre à faire siéger deux membres du Conseil supérieur dans la Commission de discipline. Dans le même esprit et avec le même objectif des amendements similaires ont été déposés à d'autres articles. Ainsi que le veut le projet, la tâche du reviseur d'entreprises consiste dans la prestation de services. Ceci signifie en premier lieu un service à l'entreprise concernée dans son ensemble mais aussi à la collectivité. M. Van den Brande en déduit la nécessité de rendre un certain nombre d'organes plus ouverts aux représentants des milieux économiques et sociaux*»[72].

Le Gouvernement de l'époque a marqué «*son accord avec la première partie, mais pas avec la seconde car il veut éviter que des non-professionnels interviennent dans le régime disciplinaire*»[73]. Ces faits ainsi que l'évolution de la législation nationale et internationale ont toutefois battu en brèche ces prises de position.

Afin de sauvegarder le caractère professionnel de la procédure disciplinaire, le Parlement avait dès lors renoncé à détacher les juridictions disciplinaires de l'organisation administrative de l'Institut.

En outre, le Ministre de l'Economie n'estimait, à l'époque «*pas nécessaire de reconnaître formellement le droit de déposer plainte auprès de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises puisqu'il est déjà prévu à l'article 54 du projet que tout intéressé dispose de la possibilité de le faire*»[74].

---

[71] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. Van den Brande, p. 4-5.

[72] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Discussion générale, p. 78.

[73] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Discussion générale, p. 78.

[74] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Discussion de l'article 70 (anciennement 100), p. 107.

38. En 1993, les nouvelles dispositions ne modifient nullement cette approche fondamentale mais elles permettent au Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable de déposer directement plainte auprès de la Commission de discipline de l'un des deux Instituts (IRE et IEC), laquelle doit informer le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte. On relèvera que ce pouvoir de saisine directe va plus loin que celui réservé par la loi au Procureur général près la Cour d'appel. On notera par ailleurs que la loi ne réserve aucun pouvoir d'appel de la décision au Conseil supérieur.

39. En 1999, cette mission a été étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

V Avis et recommandations du Conseil supérieur … quelle différence?

40. Dans la première proposition de loi déposée le 18 février 1982 portant réforme du revisorat[75], il n'était question que d'«avis» à donner par «l'organe de tutelle».

Le projet de loi du 21 février 1983 relatif à la réforme du revisorat d'entreprises[76] prévoyait quant à lui la coexistence d'«avis» et de «recommandations» émis par le Conseil supérieur.

Dans un amendement du 24 mars 1983, M. Van den Brande proposait[77] notamment de remplacer le mot «recommandations» par «directives».

La loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises[78] a finalement retenu l'alternative suivante pour les communications du Conseil supérieur: le Conseil supérieur peut émettre soit des «avis», soit des «recommandations».

41. La différence quant au fond entre les «avis» et les «recommandations» ne faisait à l'époque pas l'unanimité.

- Une première tentative de réponse a été donnée dans l'exposé des motifs précédant le projet de loi du 21 février 1983[79]: «*La recommandation, comme l'avis, relève du domaine de la compétence consultative. Cela étant, la recommandation aura une densité plus importante que l'avis dans la mesure où elle s'appuiera sur l'approbation unanime des membres du Conseil Supérieur.*»

- Des questions complémentaires ont été posées à ce propos par le Conseil d'Etat[80] dans son avis du 26 mai 1982: «*A l'alinéa 2, il est question d'avis et de recommandations. Le Conseil d'Etat considère qu'ils ne sont pas obligatoires. Il n'est pas très clair,*

---

[75] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, 23 p.

[76] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, 114 p.

[77] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. Van den Brande, p. 5.

[78] Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, *Moniteur belge* du 28 février 1985, p. 2230-2261.

[79] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 45.

[80] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, avis du Conseil d'Etat, p. 82.

cependant, en quoi l'avis se distingue ici de la recommandation. Faut-il entendre que les recommandations sont données par le Conseil supérieur agissant d'initiative, tandis que les avis sont émis à la demande du Gouvernement, de l'Institut des reviseurs d'entreprises ou de l'Institut des experts-comptables?»

- Dans un amendement présenté par le Gouvernement[81] le 6 juin 1984, on peut relever qu'il est proposé de «*supprimer les mots «ou de recommandations» et «ou recommandations»*». En effet, il ressort de la justification relative à cet amendement qu'il a paru souhaitable au Gouvernement «*de ne pas retenir la distinction opérée dans le projet entre avis, d'une part, recommandation, d'autre part, vu son imprécision.*»

42. Une position définitive a été arrêtée en la matière le 25 juin 1984 dans le cadre des discussions générales précédant le vote par la Chambre des Représentants des différentes dispositions contenues dans le projet de loi[82]:

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

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

Le Gouvernement marque son accord et présente un amendement en ce sens.

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

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

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

---

[81] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/34, amendements du 6 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par le Gouvernement, p. 10.

[82] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 108.

VI Force contraignante des avis et des recommandations du Conseil supérieur?

43. Au vu des missions confiées par le législateur au Conseil supérieur, il convient de souligner que le Conseil supérieur a «*essentiellement une fonction consultative*»[83], même s'il est vrai que le Conseil supérieur dispose également du pouvoir de renvoyer des réviseurs d'entreprises devant les instances disciplinaires (voir *supra*, les points 36. à 39.).

Le Conseil supérieur n'est dès lors pas en mesure d'imposer ses vues dans la mesure où il s'agit d'un organe ayant une «simple» compétence d'avis.

Il convient cependant de relever que depuis 1993, le Conseil supérieur est une «autorité consultative»[84] dans la mesure où certains avis sont contraignants s'ils sont pris à l'unanimité (voir *infra* le point 46., 1er tiret).

44. Le Conseil supérieur doit être consulté sur *tout arrêté royal* à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou des lois relatives aux professions de réviseur d'entreprises, d'expert-comptable, de conseil fiscal, de comptable et de comptable-fiscaliste agréé.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre en matière d'adoption de *normes et recommandations techniques et déontologiques:*

- par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux;
- par le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Il convient de noter que dans ce cas particulier d'avis en matière de normes et recommandations techniques et déontologiques, le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois[85]. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

[83] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, avis du Conseil d'Etat relatif à la proposition de loi «414/1» du 21 octobre 1982, p. 82.

[84] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/5, rapport fait par M. Poty le 23 septembre 1992 au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, p. 31.

[85] En 1985, aucun délai de remise des avis par le Conseil supérieur n'avait été fixé par le législateur. En 1993, eu égard à la transformation de l'organe purement consultatif en une autorité consultative (voir *supra* les points 28. et 43.), un délai maximum de six mois a été fixé pour le prononcé des avis du Conseil supérieur. Depuis la modification législative de 1999, le Conseil supérieur dispose d'une période de trois mois pour remettre un avis.

45. En ce qui concerne les arrêtés royaux à prendre en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou des lois relatives aux professions de réviseur d'entreprises, d'expert-comptable, de conseil fiscal, de comptable et de comptable-fiscaliste agréé, le Roi doit *motiver de façon explicite*[86] toute dérogation à un avis *unanime* du Conseil supérieur.

46. En ce qui concerne l'adoption de normes et recommandations techniques et déontologiques, il faut distinguer deux cas de figure:

- ***si l'avis concerne une matière se rapportant à plus d'une profession ou d'une qualité*** : le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et/ou le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur;
- ***si l'avis concerne une matière se rapportant à une seule profession ou qualité*** : le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ne peut déroger à l'avis que moyennant motivation expresse.

47. Ceci revient dès lors à souligner que les pouvoirs du Conseil supérieur sont considérablement renforcés depuis 1993 dans la mesure où «*les Conseils des deux Instituts ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière concernant les deux professions. En ce qui concerne les avis relatifs à une matière ne concernant que l'une des deux professions, l'Institut concerné ne peut y déroger que moyennant motivation expresse*» (extrait de l'article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises). Cette disposition a précisément pour but de veiller à ce que les normes ou recommandations relatives à l'exercice d'une mission légale ne soient différentes dans leur substance. Ceci concerne aussi bien un avis du Conseil supérieur relatif à une norme adoptée par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application de l'article 18*bis* de la loi qu'un avis relatif à une décision qui, du point de vue de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale, doit être identique pour les deux professions[87] (voir *supra* le point 31.).

---

[86] Voyez à ce propos les dispositions contenues dans la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs (*M.B.*, 12 septembre 1991).

[87] Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapport annuel 1992-1993*, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, p. 21-30 (extrait, § 16 de l'avis, p. 27); *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/5, Rapport fait par M. Poty au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, 23 septembre 1992, p. 30-32.

Etant donné le caractère impératif d'un avis du Conseil supérieur dans les matières concernant deux professions (voire trois), la loi prévoit les conséquences d'une absence d'avis: le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois[88]. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

48. Dans le cadre de son avis du 26 mai 1982, le Conseil d'Etat[89] s'est quant à lui interrogé sur les problèmes qui pourraient survenir dans les cas particuliers où le Gouvernement a demandé l'avis d'un Institut et du Conseil supérieur et dans celui où le Gouvernement reçoit d'initiative de tels avis. Il envisage en fait le cas où les prises de positions sont divergentes:

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

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

---

[88] En 1985, aucun délai de remise des avis par le Conseil supérieur n'avait été fixé par le législateur. En 1993, eu égard à la transformation de l'organe purement consultatif en une autorité consultative (voir *supra* les points 28. et 43.), un délai maximum de six mois a été fixé pour le prononcé des avis du Conseil supérieur. Depuis la modification législative de 1999, le Conseil supérieur dispose d'une période de trois mois pour remettre un avis.

[89] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, Avis du Conseil d'Etat relatif à la proposition de loi «414/1» du 21 octobre 1982, p. 50-51.

49. Enfin, il convient de relever que, dans le cadre des discussions parlementaires[90] «*le délégué du Ministre des Affaires économiques expos*[ait] *que dans le projet on a opté résolument pour une fonction consultative du Conseil supérieur sans lui demander d'édicter des directives.*

Ceci ne veut nullement dire que cette fonction ne puisse être assortie d'une grande autorité morale.

Compte tenu de la composition du Conseil supérieur, c'est le contraire qui se produira».

[90] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

VII Transmission d'informations par les Instituts au Conseil supérieur

50. Les premières dispositions législatives fixant le cadre du Conseil supérieur ne précisaient en aucune manière les règles en matière de transmission d'information par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Tout au plus, le 3ème alinéa du § 1er de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 précise-t-il que «*le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut en application des articles 10 et 18bis de cette même loi*»[91].

51. Il n'a pas été tenu compte de l'avis du Conseil d'Etat[92], dont l'examen s'avère toutefois particulièrement utile. Dans son avis, le Conseil d'Etat avait, en effet, formulé un certain nombre de questions à ce propos.

- Dans quelles conditions les décisions «prises» doivent-elles être transmises?
- Dans quelles conditions les décisions «envisagées» doivent-elles être préalablement communiquées?
- Que signifie ici le mot «régulièrement»?
- Quelle sera la sanction lorsque les décisions prises ou envisagées ne sont pas «régulièrement» communiquées?
- Le Conseil supérieur doit-il consulter les Instituts intéressés au sujet de ces décisions?
- L'obligation d'information vaut-elle également pour des décisions particulières qui – en raison, par exemple, de leur intérêt de principe comme précédent – peuvent avoir une portée générale?

Soit autant de questions auxquelles les documents parlementaires et les textes adoptés définitivement ne donnent malheureusement pas de réponse.

---

[91] En effet, l'amendement présenté par M. Van den Brande le 24 mars 1983 n'a, à l'époque, pas été suivi. Ce parlementaire proposait d'introduire le texte suivant: «*S'il ne respecte pas ces directives, l'Institut des reviseurs d'entreprises doit en faire connaître les raisons au Conseil supérieur. Pour permettre l'exécution de ces missions, une concertation permanente a lieu entre le Conseil supérieur, l'Institut des reviseurs d'entreprises et, si nécessaire, l'Institut des Experts-comptables. Le Conseil supérieur peut constituer des groupes de travail de commun accord avec l'Institut des reviseurs d'entreprises*»
(*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/2-III, amendements du 24 mars 1983 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises introduits par M. Van den Brande, p. 5).

[92] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 82 et 83.

52. Les dispositions suivantes, telles que reprises dans l'arrêté royal du 23 juin 1994, bien qu'utiles, ne permettent cependant pas de répondre à ces questions posées par le Conseil d'Etat à l'époque:

- *«Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil Supérieur peut saisir l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés de toute question relevant de leurs attributions»*[93]*;*

- *«Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les Présidents ou les Vice-Présidents des Instituts sont entendus par le Conseil supérieur, chaque fois que celui-ci l'estime utile.*
  A leur demande, ils sont entendus par le Conseil Supérieur pour toute question relevant des attributions de celui-ci»[94]*.*

[93] Article 4 de l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 juin 1994), tel que modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002. Cet arrêté royal est désormais intitulé «Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales» (*M.B.*, 12 septembre 2002, éd. 2).

[94] Article 5, alinéas 1 et 2 de l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 juin 1994), tel que modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002. Cet arrêté royal est désormais intitulé «Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales» (*M.B.*, 12 septembre 2002, éd. 2).

VIII Publicité des avis et des recommandations du Conseil supérieur

53. L'exposé des motifs contient une première approche quant à l'apport d'une éventuelle publicité des avis du Conseil supérieur:

«*Nul ne se dissimulera le poids qui s'attachera aux avis et recommandations du Conseil Supérieur, lors même que juridiquement il ne lie pas l'Exécutif ou le Conseil de l'Institut. Le pouvoir donné au Conseil Supérieur de rendre publics les avis et recommandations qu'il formule en accroîtra, au besoin, la signification*»[95].

54. M. Van Den Bossche a cependant introduit un amendement[96] en la matière visant à rendre la publicité obligatoire des avis du Conseil supérieur.

«*Les avis émis par le Conseil supérieur en application de l'alinéa précédent* [consultation obligatoire du Conseil supérieur en application de dispositions légales] *sont rendus publics. Dans les autres cas, le Conseil supérieur peut décider de rendre ses avis publics*». Il motivait cet amendement comme suit: «*En tant qu'exposants de la vie sociale, les avis du Conseil supérieur seront d'un poids considérable. Il est impératif que des avis qui doivent être demandés aux termes de la loi elle-même soient publiés si l'on ne veut pas menacer la raison d'être même du Conseil supérieur*».

Le Ministre des Affaires économiques estime[97] quant à lui qu'«*il n'est pas nécessaire (…) que tous les avis émis par le Conseil supérieur reçoivent une publicité très large. Cette publicité pourrait en effet être utilisée comme une sanction ou comme un blâme. L'autorité morale des avis du Conseil sera renforcée par le fait qu'ils pourront être rendus publics*».

---

[95] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

[96] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/32, amendements du 4 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par M. Van Den Bossche, p. 1-2.
Doc. parl., Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

[97] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. Verhaegen à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107.

55. Le texte adopté définitivement en 1985 prévoit finalement que «*le Conseil supérieur **peut** rendre publics ses avis ou recommandations*»[98]. Cette disposition n'a pas été reprise que ce soit en 1993 ou en 1999.

56. L'arrêté royal du 23 janvier 1994 pris en exécution de la loi contient cependant désormais un certain nombre de dispositions relatives à la publicité des avis et recommandations du Conseil supérieur (article 2, alinéas 5 et 6):

«*Il* [Le Président du Conseil supérieur] *transmet au Gouvernement les avis et recommandations*[99] *adoptés par le Conseil supérieur.*

Il prend les mesures nécessaires pour rendre publics ces avis et recommandations, lorsque le Conseil supérieur a décidé cette publicité».

En outre, il convient de relever que «*les avis ou recommandations qui sont adressés à l'un des Instituts sont aussi transmis aux autres Instituts*» (article 6, alinéa 5 de l'arrêté royal du 23 juin 1994).

57. Enfin, *«Il* [le Président du Conseil supérieur] *veille à la publication du rapport annuel des activités du Conseil supérieur»* (article 2, alinéa 7 de l'arrêté royal du 23 juin 1994).

58. Depuis l'installation de ses membres actuels, le Conseil supérieur a résolument veillé à avoir une attitude proactive en la matière. Le Conseil a, en effet, mis sur pied un site internet (www.cspe-hreb.be) sur lequel sont repris systématiquement et immédiatement tous les avis et recommandations de portée générale adoptés par le Conseil supérieur. De même, le Conseil supérieur y informe de manière régulière de ses différentes initiatives.

---

[98] Article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 février 1985).

[99] Il convient de relever que le Conseil supérieur ne peut en aucune manière remettre une recommandation au Gouvernement (Voyez *supra* point 42.).

IX Composition du Conseil supérieur

59. Dans la première proposition de loi, il était proposé d'instituer un «organe de tutelle» du revisorat relevant de la compétence du Ministre de l'Economie, composé comme suit[100]:

«*L'organe de tutelle compte 15 membres effectifs et 15 membres suppléants:*

- 1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre des Affaires économiques; ce membre effectif assure la présidence de l'organe de tutelle;
- 1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre du Travail;
- 1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre des Finances;
- 1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre de la Justice;
- 1 membre effectif et 1 membre suppléant présentés par le Ministre des Classes moyennes;
- 5 membres effectifs et 5 membres suppléants présentés par les organisations représentatives des employeurs qui siègent au Conseil national du Travail;
- 5 membres effectifs et 5 membres suppléants présentés par les organisations représentatives des travailleurs qui siègent au Conseil national du Travail».

En outre, «*deux membres présentés par l'Association des reviseurs, instituée conformément à l'article 27, assistent aux réunions de l'organe de tutelle avec voix consultative*»[101].

60. Cette première orientation n'a pas été suivie dans la mesure où il a été décidé que «*la composition du Conseil supérieur* (…) [devait] *découle*[r] *tout directement de sa mission*»[102].

Le Conseil supérieur est composé de sept membres nommés par le Roi. L'article 54, § 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales précise même que quatre d'entre eux, dont un doit être représentant des petites et moyennes entreprises[103], sont présentés sur une liste double proposée par le Conseil

---

100 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, extrait de l'article 22, p. 18-19.

101 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1981-1982, 119/1, proposition de loi du 18 février 1982 portant réforme du revisorat, déposée par M. Van den Brande, extrait de l'article 22, p. 19.

102 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

103 Cette disposition a été introduite à la suite de l'amendement du 6 juillet 1992 introduit par M. De Clerck (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/4, p. 1-3).

central de l'Economie. En outre, trois membres sont présentés par le ministre qui a les Affaires économiques dans ses attributions, le ministre des Finances et le ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions.

Le Conseil supérieur des Professions économiques dispose par ailleurs de conseillers scientifiques chargés notamment de préparer les avis dudit Conseil supérieur.

X Statut du Conseil supérieur par rapport au SPF Economie

61. En 1985, il découlait des dispositions légales qu'«*il est créé auprès du Ministère des Affaires économiques un «Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises*»»[104].

La formulation initiale du projet de loi était quelque peu différente dans la mesure où le mot «auprès» a remplacé les mots «au sein» à la suite d'un amendement[105] introduit par le Gouvernement le 6 juin 1984.

Cet amendement a été justifié[106] à l'époque comme suit: «*les modifications proposées à l'article 100 découlent de la discussion en commission. Afin de mieux souligner l'autonomie du Conseil supérieur vis-à-vis du Gouvernement, le liminaire de l'article est modifié*».

En remontant dans le temps, il ressort de l'exposé des motifs du projet de loi que «*le Conseil supérieur est constitué en tant qu'organe consultatif rattaché au département des Affaires économiques*»[107].

62. Un autre amendement[108] a été introduit par M. le Hardy de Beaulieu le 5 juin 1984 visant à assurer au Conseil supérieur un caractère d'indépendance dans ses avis et recommandations.

Il proposait de remplacer le § 1er, premier alinéa, par les alinéas suivants:

«*§ 1er. Il est créé un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, dénommé ci-après le Conseil supérieur.*

Le Conseil supérieur est un organisme autonome ayant son siège à Bruxelles.

Son règlement d'organisation élaboré par le département des Affaires économiques est approuvé par arrêté royal».

---

104 Article 101, § 1er, alinéa 1er de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 février 1985).

105 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/34, amendements du 6 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par le Gouvernement, p. 10.

106 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/34, amendements du 6 juin 1984 au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises présentés par le Gouvernement, p. 10.

107 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

108 *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1982-1983, 552/33-II, projet de loi relatif à la réforme du revisorat d'entreprises, amendement présenté par M. le Hardy de Beaulieu le 5 juin 1984, p. 1-2.

63. Dans le cadre du rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN, le Ministre de l'Economie précisait[109] à propos de cet amendement que «*M. Le Hardy de Beaulieu propose de s'inspirer du texte qui a débouché sur la création de la Commission bancaire, ce qui permettrait de souligner qu'il s'agit d'une institution indépendante alors que d'après le texte proposé, on a l'impression qu'il s'agit d'un service spécial relevant du Ministère des Affaires économiques.*

Le Ministre des Affaires économiques répond que la Commission bancaire s'est vu accorder une tâche normative alors que le Conseil supérieur est un organe consultatif, ce qui n'empêche que pour soutenir l'indépendance nécessaire du Conseil supérieur il est d'accord que l'on parle d'un service ***auprès du*** *Ministère plutôt que* ***du*** *Ministère*».

64. Lors de la réforme de 1993, le statut du Conseil supérieur et le lien avec l'administration ont été revus en profondeur. Les raisons de cette modification sont à retrouver dans un avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises de juin 1992:

«*A ce jour, les moyens dont dispose le Conseil supérieur et qui sont à charge du budget du Ministère des Affaires Economiques sont largement insuffisants et ne permettent au Conseil supérieur que de s'acquitter difficilement de ses missions.*

Le Conseil supérieur ne dispose ni d'un personnel scientifique, ni d'une infrastructure et ne peut faire appel au Service d'Organisation des Entreprises que pour des travaux de secrétariat. Afin de garantir son indépendance, il est souhaitable que le Conseil supérieur puisse disposer de façon autonome de ses moyens de travail sous le contrôle du ministre de tutelle».

65. Cette position du Conseil supérieur a été reprise dans le cadre des discussions parlementaires de 1993 par le dépôt d'un amendement[110] par M. DE CLERCK et adoptée dans la loi[111] du 29 juin 1993.

---

[109] *Doc. parl.*, Ch. Repr., 1983-1984, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 107-108.

[110] Amendement du 6 juillet 1992 relatif au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, introduit par M. DE CLERCK (*Doc. parl.*, Ch. Repr., 1991-1992, 491/4, p. 1-3).
Doc. parl., Ch. Repr., 1991-1992, 491/5, rapport fait par M. POTY le 23 septembre 1992 au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, p. 60-61 (§ 25.).

[111] Loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 (*M.B.,* 21 juillet 1993).

Actuellement[112], la loi précise que le Ministre de l'Economie est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure du Conseil supérieur. Par contre, les autres frais de fonctionnement sont supportés par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés selon les modalités et dans les limites que le Roi détermine.

66. On relèvera enfin que le rapport au Roi[113] précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 précise (avec force motivations) que le Conseil supérieur doit être considéré comme un «***organisme doté de la personnalité juridique***».

Il en découle que «*le Conseil supérieur est donc un exemple de **service public décentralisé**, c'est-à-dire d'une personne morale de droit public dotée de l'autonomie organique et technique, c'est-à-dire administrative et financière, créée pour gérer – sous la tutelle du pouvoir public – un patrimoine spécial affecté par celui-ci à la réalisation d'une fin d'intérêt général qu'il impose.*

Une fois admis que le Conseil supérieur est une personne morale de droit public, il s'ensuit que cette institution peut organiser son fonctionnement de façon autonome en vue de la réalisation de l'objectif d'intérêt général qui lui est attribué. Dans ces limites, la reconnaissance de la qualité de personne morale de droit public implique la possibilité d'engager et de recruter du personnel (cf. l'avis du Conseil d'Etat à l'occasion de la création de Conseil National de l'Emploi, Doc. Chambre, 1950-51, n° 504, 13, dans lequel la possibilité d'engager du personnel est considérée comme un attribut de la personnalité juridique)»[114].

67. Cette autonomie dont le Conseil supérieur dispose depuis 1993 trouve son contrepoids dans l'obligation d'établir un budget annuel (article 11) et de publier un rapport annuel de ses activités (article 2) dans lequel seront repris ses comptes (article 11).

---

[112] Les contributions de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables [et des Conseils fiscaux] remontent à 1993. Celles de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés remontent à 1999, époque à laquelle cet Institut a rejoint les «professions économiques».

[113] Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 juin 1994).

[114] Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 juin 1994).

Conclusions

68. Il ressort clairement de cette contribution que le Conseil supérieur, à l'instar de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, a connu de nombreuses évolutions. On relèvera deux changements majeurs:

- l'extension du champ de compétence du Conseil supérieur, en 1993 et ensuite en 1999, à l'ensemble des professions économiques;
- l'adjonction d'une mission complémentaire en 1993, à savoir l'organisation d'une concertation permanente entre les Instituts.

Ces deux changements ont conduit le Conseil supérieur à devenir une «autorité consultative» alors qu'initialement le Conseil supérieur était exclusivement un «organe consultatif».

69. En cette année 2003, de nombreux pays européens ont pris l'initiative de créer un «*public oversight board*» à l'instar de ce qui a été décidé en juillet 2002 aux Etats-Unis dans le cadre du *Sarbanes-Oxley Act.*

En Belgique, la loi du 4 août 2002, dite de «*corporate governance*», a créé un «Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires». Cet organe vient compléter la réglementation belge en matière de «*public oversight board*», datant de 1985.

Le «*public oversight board*», tel que mis sur pied en Belgique, est composé:

- à titre principal, du «Conseil supérieur des Professions économiques», qui est un organe totalement indépendant, compétent, depuis 1985, pour tout ce qui concerne les ***aspects généraux*** de la profession, en ce compris la problématique de l'exercice indépendant des mandats de contrôle légal des comptes (loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales);
- du «Comité d'avis et de contrôle», chargé, depuis cette année, par une législation particulière du 2 août 2002 (loi dite de «*corporate governance*»), de donner, au cas par cas et à la demande d'un commissaire, des avis a priori et contrôler a posteriori que l'exercice des mandats de contrôle légal des comptes s'est effectué avec l'indépendance voulue.

Dans la mesure où les dispositions législatives applicables au Conseil supérieur sont demeurées inchangées, il en découle que le Conseil supérieur sera également appelé à jouer un rôle dans cette matière spécifique de ***contrôle en seconde ligne***.

Le législateur a, au travers de la loi du 2 août 2002 et de son arrêté royal d'exécution du 4 avril 2003, donné au Conseil supérieur les moyens devant lui permettre de jouer ce rôle de contrôle en seconde ligne (désignation d'experts assistant aux réunions au cours desquelles un dossier fait l'objet d'un avis ou d'une décision, transmission régulière d'informations relatives aux avis donnés par le Comité au Président du Conseil supérieur).

En application des missions confiées par le législateur en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur pourrait dès lors être amené à émettre d'initiative des avis destinés au Gouvernement visant à mettre en lumière des adaptations des lois et arrêtés royaux en matière d'indépendance qui pourraient s'avérer nécessaires au vu des éventuelles déviances qu'il aurait été amené à observer.

70. A l'aune des débats relatifs aux «*public oversight boards*», que ce soit en Belgique ou aux Etats-Unis, une réflexion à propos des caractéristiques intrinsèques de tels «*public oversight boards*» devrait, selon nous, voir le jour au niveau international. Il conviendrait à tout le moins qu'une certaine harmonisation soit dégagée en la matière au sein de l'Union européenne. Il s'agit là d'une première étape à la mise sur pied de procédures de reconnaissance mutuelle au sein de l'Union européenne, qui pourrait conduire à la mise sur pied de tels systèmes de reconnaissance mutuelle au niveau mondial.

Quelle que soit la forme de ces «*public oversight boards*», l'objectif poursuivi reste toujours le même: accroître la crédibilité de l'information financière publiée au travers des états financiers et partant réduire l'«*expectation gap*» quant aux attentes des «*stakeholders*» lorsqu'un auditeur externe est appelé à effectuer une mission de contrôle légal des comptes.

IBR -IRE

DEEL
PARTIE
V

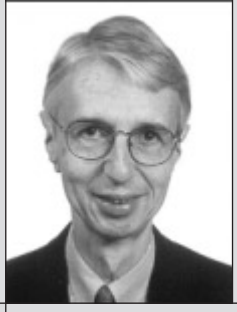
De betrouwbaarheid van de financiële informatie

La fiabilité de l'information financière

S. HERMANNS

H. OOGHE

E. VAN LAERE



C. VAN WYMEERSCH

Het type controleverslag: resultaten van een empirisch onderzoek in België

La nature du rapport de révision: résultats d'une étude empirique en Belgique p. 299

S. HERMANNS
Assistente aan de faculteit Economische, Sociale en Bedrijfskundige Wetenschappen van de Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix à Namur, Center for Research in Finance and Management (CeReFiM) te Namen
Assistante à la Faculté des Sciences économiques, sociales et de gestion des Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix à Namur, Center for Research in Finance and Management (CeReFiM) à Namur

H. OOGHE
Buitengewoon Hoogleraar aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Universiteit Gent en aan de Vlerick Leuven Gent Management School
Professeur extraordinaire à la Faculté des Sciences économiques et de gestion de l'Université de Gand et à la Vlerick Leuven Gent Management School

E. VAN LAERE
Assistente aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Universiteit Gent en aan de Vlerick Leuven Gent Management School
Assistante à la Faculté des Sciences économiques et de gestion de l'Université de Gand et à la Vlerick Leuven Gent Management School

C. VAN WYMEERSCH
Gewoon Hoogleraar aan de faculteit Economische, Sociale en Bedrijfskundige Wetenschappen van de Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix à Namur, Center for Research in Finance and Management (CeReFiM) te Namen
Professeur ordinaire à la Faculté des Sciences économiques, sociales et de gestion des Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix à Namur, Center for Research in Finance and Management (CeReFiM) à Namur

I Inleiding[1]

In 1997 heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren een nieuwe voorstelling van de controleverslagen, toe te passen vanaf 1998, ingevoerd. Deze nieuwe voorstelling ging gepaard met een gedetailleerde omschrijving van de verschillende soorten verslagen. Het is dan ook interessant te onderzoeken welke factoren het type controleverslag beïnvloeden en op die manier na te gaan in welke mate het controleverslag de informatiewaarde van de jaarrekening verhoogt.

Vooral in het buitenland bestaan er reeds diverse onderzoeken naar de determinanten van de controleverslagen; het was dan ook noodzakelijk de bestaande literatuur goed te analyseren. Doorheen dit artikel komt duidelijk naar voor dat er geen echte consensus bestaat tussen de diverse auteurs, wat voor ons een extra motivatie is om na te gaan welke factoren de controleverslagen voor Belgische ondernemingen beïnvloeden. Aangezien de nieuwe indeling van kracht is sinds 1998, wordt het onderzoek gevoerd voor de boekjaren 1998, 1999 en 2000 (er waren te weinig verslagen 2001 beschikbaar bij aanvang van het onderzoek).

Na een overzicht van de vijf types controleverslagen en van de bestaande literatuur, wordt dieper ingegaan op het eigen onderzoek (variabelen en steekproef, onderzoekshypothesen en -resultaten). Daarna volgt het besluit.

[1] De auteurs danken Dries Heyman, wetenschappelijk medewerker bij de Vakgroep Bedrijfsfinanciering van de Universiteit Gent, de Heren Claudio Balestra en Stéphane Dudart van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en de Heer Jan De Boitselier van de NV Graydon Belgium voor hun medewerking aan het onderzoek.

II Vijf types controleverslagen

Conform de *International Standard on Auditing* ISA 700, gepubliceerd door de Internationale Federatie van Accountants (IFAC), heeft het Instituut der Bedrijfsrevisoren in 1997 de standaardvoorstelling van een controleverslag in drie afzonderlijke delen overgenomen: een inleiding, een verklaring over de jaarrekening en bijkomende verklaringen (en inlichtingen).

De inleiding specificeert de verantwoordelijkheden en identificeert de gecontroleerde jaarrekening:

"Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij u verslag uit over de uitvoering van de controleopdracht die ons werd toevertrouwd. Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening, opgesteld onder de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur van de vennootschap, over het boekjaar afgesloten op …, met een balanstotaal van … EUR en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst/verlies van het boekjaar van … EUR. We hebben eveneens de bijkomende specifieke controles uitgevoerd die door de wet zijn vereist."

De verklaring over de jaarrekening wordt ingeleid met een titel, die duidelijk aangeeft welk soort verklaring het betreft. Er kunnen vijf types verklaringen onderscheiden worden[2]:

1. Goedkeurende verklaring zonder voorbehoud

"Onze controles werden verricht overeenkomstig de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze beroepsnormen eisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat, rekening houdend met de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften met betrekking tot de jaarrekening.

Overeenkomstig deze normen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap, alsook met de procedures

[2] Onlangs is er ook een zesde type controleverslag ingevoerd, dat pas in 2004 operationeel zal worden: verklaring met voorbehoud en met toelichtende paragraaf. Net zoals bij de verklaring zonder voorbehoud, slaat de toelichtende paragraaf op het feit dat de onderneming zich in een situatie bevindt waarin haar continuïteit in vraag kan worden gesteld en het bestuursorgaan in het jaarverslag duidelijk gemotiveerd heeft waarom het perspectief van continuïteit gehandhaafd blijft.

van interne controle. De verantwoordelijken van de vennootschap hebben onze vragen naar opheldering of inlichtingen duidelijk beantwoord. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de jaarrekening. Wij hebben de waarderingsregels, de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen die de onderneming maakte en de voorstelling van de jaarrekening in haar geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel, rekening houdend met de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, geeft de jaarrekening afgesloten op … een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en wordt een passende verantwoording gegeven in de toelichting."

2. Goedkeurende verklaring zonder voorbehoud en met toelichtende paragraaf

Wanneer er een betekenisvolle onzekerheid bestaat met betrekking tot een element uit de jaarrekening, die geen onthoudende verklaring verantwoordt, kan de commissaris een toelichtende paragraaf aan zijn verklaring zonder voorbehoud toevoegen. Het is wel belangrijk te vermelden dat een dergelijke paragraaf enkel mag toegevoegd worden als de commissaris kan verwijzen naar een vermelding van onzekerheid in de toelichting of in het jaarverslag.

Een toelichtende paragraaf wordt vooral vereist wanneer er zich een betekenisvol probleem inzake de bedrijfscontinuïteit voordoet. Wanneer er een overgedragen verlies blijkt uit de balans, of wanneer uit de resultatenrekening blijkt dat er gedurende twee opeenvolgende jaren een verlies is, moeten de bestuurders de boekhoudkundige regels met betrekking tot continuïteit verantwoorden in het jaarverslag. Ook al is deze verantwoording effectief aanwezig in het jaarverslag, de commissaris moet het niettemin ook vermelden in zijn eigen verslag onder de vorm van een toelichtende paragraaf.

3. Verklaring met voorbehoud

De commisaris zal een dergelijke verklaring geven wanneer er een onenigheid bestaat tussen hem en de leiding van de onderneming in verband met bepaalde boekhoudkundige regels en methoden, hun toepassingsmodaliteiten of de geschiktheid van de informatie die in de jaarrekening wordt gegeven. Ook wanneer de interne controle bepaalde belangrijke lacunes vertoont en de commissaris geen beroep heeft kunnen doen op alternatieve controles die zijn verwachtingen tegemoetkomen, moet er een verklaring met voorbehoud worden gegeven.

In zijn "motivering" zal de commissaris de aard van het voorbehoud en de cijfermatige impact op de jaarrekening duidelijk uiteenzetten. De verklaring met voorbehoud zal dan ook als volgt geformuleerd worden:

"Naar ons oordeel, onder voorbehoud van de invloed die de vraag vermeld in voorgaande paragraaf op de jaarrekening heeft en rekening houdend met de toepasselijke en bestuursrechtelijke voorschriften, geeft de jaarrekening afgesloten op … een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en wordt er een passende verantwoording gegeven in de toelichting."

4. Onthoudende verklaring

Als de verschafte informatie dermate ontoereikend is en er heel wat onzekerheden bestaan die de jaarrekening op significante wijze kunnen beïnvloeden, zal de commissaris een onthoudende verklaring geven.

Het verslag zou als volgt kunnen worden opgesteld:

"Rekening houdend met de belangrijke onzekerheden die in de vorige paragraaf werden beschreven, zijn wij niet in staat om een oordeel te geven over de vraag of de jaarrekening afgesloten op … een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap."

5. Afkeurende verklaring

De commissaris zal een afkeurende verklaring geven wanneer er een ernstig meningsverschil bestaat tussen hem en het bestuur van de onderneming en wanneer hij oordeelt dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand of de resultaten. De afkeurende verklaring moet duidelijk gemotiveerd worden.

De afkeurende verklaring kan er als volgt uitzien:

"Naar ons oordeel, wegens de weerslag van de kwesties die in de vorige paragraaf werden vermeld op de financiële toestand van de onderneming, en rekening houdend met de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, geeft de jaarrekening afgesloten op … geen getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en wordt geen passende verantwoording gegeven in de toelichting."

Het derde deel van het controleverslag of de bijkomende verklaringen luiden (in een positief geval) meestal als volgt:

"Wij vullen ons verslag aan met de volgende bijkomende verklaringen die niet van aard zijn om de draagwijdte van onze verklaring over de jaarrekening te wijzigen:

- Het jaarverslag bevat de door de wet vereiste inlichtingen en stemt overeen met de jaarrekening.
- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, wordt de boekhouding gevoerd en de jaarrekening opgesteld overeenkomstig de in België toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen u geen enkele verrichting of beslissing mede te delen die in overtreding met de statuten of het Wetboek van vennootschappen zou zijn gedaan of genomen. De resultaatsverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen." Enz.

In deze bijdrage echter wordt de verklaring omtrent de jaarrekening en niet de bijkomende verklaringen bestudeerd.

III Literatuuroverzicht

Verschillende onderzoekers hebben de determinanten van de mogelijke types van controleverslagen onderzocht. Niettegenstaande het feit dat geregeld dezelfde hypothesen zijn getest, zijn de resultaten vaak heel tegenstrijdig. Hieronder wordt een beknopt overzicht gegeven van de bestaande literatuur met betrekking tot dit onderwerp.

Het verband tussen het type verslag en de *financiële toestand* van de gecontroleerde onderneming is reeds dikwijls het onderwerp geweest van wetenschappelijk onderzoek. In de literatuur bestaan er heel wat discrepanties over de mate waarin auditrapporten een getrouwe weergave geven van de financiële situatie van de onderneming en in welke mate deze rapporten een reflectie vormen van de verwachtingen met betrekking tot deze financiële situatie (Steel, 2002). Levitan en Knoblett (1985) stellen bijvoorbeeld dat een analyse van de jaarrekening op basis van een aantal eenvoudige ratio's een betere indicator is voor de toekomst van de onderneming dan de aard van het verslag. Ook McKeown e.a. (1991) en Citron en Taffler (1992) bevestigen het soms zwakke verband tussen de waarschuwingen van een auditor en een daaropvolgend faillissement. Hopwood e.a. (1994) wijzen erop dat minder dan 50 % van de failliete ondernemingen een "going concern opinion" ontvingen voor het jaar, voorafgaandelijk aan het faillissement. Toch bevestigen ook heel wat onderzoeken (o.a. Chen en Church (1992)), Mutchler e.a. (1996) en Lennox (1999)) dat financiële performantiemaatstaven een belangrijke invloed hebben op het type controleverslag. Ook Gaeremynck en Willekens (2003) tonen aan dat er, specifiek voor de Belgische markt, een duidelijk simultane relatie bestaat tussen het type verslag en de financiële situatie van de onderneming en dat het controleverslag dus wel degelijk een goede reflectie vormt van de financiële toestand van de onderneming.

Een ander aspect dat in heel wat onderzoek wordt aangesneden is de aanwezigheid van "*earnings management*". "*Earnings management*" kan gedefinieerd worden als een bewuste interventie bij de bepaling van de resultaten (Frankel e.a. (2002)). Maar aangezien er heel wat vormen van *earnings management* kunnen onderscheiden worden is deze variabele niet gemakkelijk meetbaar en kwantificeerbaar. Een wijziging van de boekhoudkundige methoden of van de waarderingsregels, een manipulatie van de niet kasopbrengsten en niet kaskosten (de zogenaamde "*accruals*"), veranderingen aanbrengen aan de consolidatiekring, zijn slechts enkele vormen van *earnings management* die kunnen onderscheiden worden.

De empirische onderzoeken met betrekking tot dit onderwerp concentreren zich vooral op de zogenaamde "*accruals*". Hierbij dient er een onderscheid gemaakt te

worden tussen "niet-discretionaire *accruals*", die een reflectie vormen van de werkelijke opbrengsten en kosten, zoals bijvoorbeeld afschrijvingen op onroerende goederen, en de "discretionaire *accruals*", die meer het gevolg zijn van een subjectieve waardering van een risico of een kost en dus gemakkelijker kunnen gemanipuleerd worden. Hoewel deze opdeling conceptueel gezien interessant is, blijkt deze indeling moeilijk toepasbaar te zijn op gepubliceerde jaarrekeningen, waar de *accruals* meestal onder een sterk geaggregeerde vorm voorkomen.

Door hun impact op het tot stand komen van de resultaten, vereisen de diverse vormen van *earnings management* bijzondere aandacht in het audit proces. Verschillende onderzoekers gebruiken de omvang van *earnings management* als indicator voor de auditkwaliteit. In de reeds gepubliceerde artikels wordt echter, eerder dan te werken met een direct verband tussen de aanwezigheid van *earnings management* en het type controleverslag, gewerkt met indirecte relaties. Op deze manier vindt men op een tweede niveau een aantal verklarende variabelen die verder in dit overzicht zullen worden toegelicht.

Bepaalde auteurs trachten immers het verband te achterhalen tussen non-auditdiensten en *earnings management*. Hierbij heeft men zich vooral gebaseerd op de theorieën rond de onafhankelijkheid van de revisor en kan er dus enkel van een indirecte link gesproken worden. Frankel e.a. (2002) stellen een significant positieve relatie vast tussen *earnings management* en het bedrag aan honoraria voor non-auditdiensten van de commissaris. Gore e.a. (2001) maken een onderscheid tussen "*Big 5*" en non-"*Big 5*" auditors. Ze komen tot de conclusie dat de positieve relatie tussen *earnings management* en non-auditdiensten sterker is wanneer de commissaris niet tot een "*Big 5*" kantoor behoort. Aangezien kleine kantoren een grotere afhankelijkheid vertonen ten aanzien van non-auditdiensten voor hun financieel evenwicht, zouden ze minder in staat zijn zich tegen hun klanten te kanten. DeAngelo (1981), Arrunada (1999) en Dopuch e.a. (2001) komen echter tot een tegenovergestelde conclusie: aangezien non-auditdiensten de financiële stabiliteit van de revisor verhogen, bevorderen ze ook hun strengheid en beperken ze de omvang van *earnings management*.

Een aantal auteurs zoeken naar een directe link tussen *earnings management* en de grootte van het auditkantoor. Francis e.a. (1999) onderscheiden de discretionaire *accruals* van de niet-discretionaire *accruals* en tonen aan dat ondernemingen, die gecontroleerd worden door "*Big 6*" kantoren, in hun jaarrekening minder discretionaire *acruals* vertonen. Er dient weliswaar opgemerkt te worden dat Francis e.a. (1999) ook de inverse relatie aantonen, namelijk dat ondernemingen die door de aard van hun activiteiten meer vatbaar zijn om *accruals* voort te brengen, eerder ge-

neigd zullen zijn een revisor van een "*Big 6*" kantoor aan te stellen om de gegrondheid van bepaalde *accruals* beter te kunnen rechtvaardigen.

Dit brengt ons tot een van de andere onderzochte factoren, namelijk de *grootte van het auditkantoor*. Dit is een belangrijke variabele aangezien er in de wetenschappelijke literatuur vaak gewezen wordt op het bestaan van een productdifferentiatie tussen de voormalige "*Big 6*" en "*non-Big 6*" auditors. Francis e.a. (1999) onderscheiden drie grootte-categorieën, respectievelijk de "*Big 6*", de nationale kantoren en de regionale en lokale kantoren. In hun onderzoek observeren ze een positieve relatie tussen de grootte van het kantoor en de stijgende strengheid van hun controleverslagen. Als er daarentegen gewerkt wordt met een continue variabele zoals de gerealiseerde omzet (Francis en Simon, (1987)) blijkt er niet langer een significante relatie te bestaan tussen de grootte van het kantoor en de strengheid van hun controleverslagen. Lennox (1999) daarentegen stelt een verwaarloosbare relatie tussen de grootte van het kantoor en het type verslag vast.

Een andere variabele, die in dit verband vermelding verdient, is de aanwezigheid van *non-auditdiensten*. Hoewel Craswell (1999) en Lennox (1999) vaststelden dat er geen significante invloed uitgaat op het controleverslag, toont Wines (1994) aan dat meer non-auditfees een negatieve invloed hebben op de strengheid van het controleverslag.

Een belangrijke determinant, die nauw samenhangt met de twee voorgaande, betreft de mate van *onafhankelijkheid* van de revisor. Deze determinant blijkt moeilijk meetbaar te zijn en kan enkel benaderd worden door andere factoren zoals de hiervoor besproken variabelen grootte van het kantoor en de omvang van de niet-auditdiensten.

Gore e.a. (2001) besluiten dat de *grootte van het kantoor* een positieve invloed heeft op de onafhankelijkheid van de revisor aangezien grote kantoren zich in een betere onderhandelingspositie bevinden dan de kleine ten aanzien van de gecontroleerde onderneming. DeAngelo (1981) stelt meer specifiek dat een groter aantal klanten de onafhankelijkheid van de auditor bevordert.

De invloed van non-auditdiensten op de onafhankelijkheid van de revisor wordt op verschillende wijzen ingevuld. De dominante hypothese (Simunic (1984), Lennox (1999), Gore e.a. (2001)) stelt dat, naarmate de auditor meer non-auditdiensten aan zijn klant levert, de onafhankelijkheid van deze auditor vermindert. Dit zou het gevolg zijn van het feit dat de auditor een grotere vrees heeft deze klant te verliezen

aangezien hij voor meer opbrengsten instaat. Goldman en Barlev (1974) argumenteren daarentegen dat het leveren van non-auditdiensten de klant afhankelijker maakt van de auditor. Arrunada (1999) verfijnt deze benadering, door een onderscheid te maken tussen een gediversifieerde dienstenportfolio en een niet gediversifieerde dienstenportfolio. Hij komt daarbij tot de conclusie dat de aanwezigheid van niet-auditdiensten de onafhankelijkheid van de revisor ten goede komt in het geval van een voldoende gediversifieerde portfolio. Als er tot slot gekeken wordt naar de non-audithonoraria, komen Ashbaugh e.a. (2002) tot de conclusie dat de verhouding non-audithonoraria tegenover totale honoraria de onafhankelijkheid van de auditor niet beïnvloedt. Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat het feit dat informatie in verband met de opbrengsten van een auditor vaak niet beschikbaar is, het onderzoek naar deze determinant bemoeilijkt.

Een andere factor, die nauw samenhangt met de onafhankelijkheid van de commissaris, betreft de *resterende duur van het mandaat*. De resterende duur van het mandaat kan de onafhankelijkheid zowel in een negatieve zin (een langer mandaat verhoogt de familiariteit tussen de controleur en de gecontroleerde, hetgeen de kritische ingesteldheid van de commissaris vermindert) als in een positieve zin (een langer mandaat versterkt de positie van de commissaris) beïnvloeden. Deze factor is uiterst belangrijk in een Belgische context, die veel minder "pleitziek" is en waar de dreiging een commissaris voor het gerecht te dagen dus veel minder kan fungeren als afschrikmiddel voor een strenge controle. De aanstelling voor een periode van drie jaar is dan ook een van de fundamentele elementen die de onafhankelijkheid van de commissaris verder kan garanderen (Gaeremynck en Willekens (2003)). Frankel e.a. (2002) vonden echter geen significante relatie tussen de duur van het mandaat en de onafhankelijkheid van de revisor en Richard en Vanstraelen (1999) vonden zelfs een negatieve invloed uitgaande van de resterende duur van het mandaat op de onafhankelijkheid van de commissaris.

IV Te verklaren (afhankelijke) variabele en steekproeftrekking

Zoals reeds vermeld, zoeken we een antwoord op de vraag in welke mate een controleverslag de informatiewaarde van een jaarrekening verhoogt. Dit meten we door na te gaan welke (verklarende) variabelen uit bovenvermeld literatuuroverzicht het type controleverslag (te verklaren afhankelijke variabele) beïnvloeden.

Het type controleverslag of de **afhankelijke variabele** ("audit report", afgekort: AR_i) is een ordinale variabele die uit 5 categorieën bestaat waaraan we een dalende rangorde hebben toegekend van 5 tot 1:

Goedkeurende verklaring zonder voorbehoud = 5
Goedkeurende verklaring zonder voorbehoud en met toelichtende paragraaf = 4
Verklaring met voorbehoud = 3
Onthoudende verklaring = 2
Afkeurende verklaring = 1

Omdat de afhankelijke variabele verdeeld is in verschillende categorieën, wordt de analyse uitgevoerd aan de hand van een categorische data–analyse (Agresti, 1996). Gegeven het ordinaal niveau van de variabele zal er gewerkt worden met een ordinale regressie: PLUM procedure in SPSS softwarepakket.

Deze aanpak, qua te verklaren variabele (type van controleverslag), verschilt van andere vroegere onderzoeken waarbij men als te verklaren variabele uitgaat van de financiële toestand (falend of lopend) en nagaat in welke mate in de controleverslagen van de voorgaande jaren melding wordt gemaakt van potentiële financiële problemen in de toekomst. Dergelijke onderzoeken laten toe vast te stellen in welke mate het (goedkeurende) controleverslag (ten onrechte) mogelijke falingen niet aankondigt, maar laten niet toe vast te stellen in welke mate een niet-goedkeurende verklaring van de revisor een lopende onderneming (ten onrechte) in een verkeerd daglicht plaatst (Ooghe en Van Wymeersch, 2003, hfdst. 17).

De data voor het onderzoek zijn afkomstig van vier bronnen: Graydon Belgium NV, de Belfirst DVD-ROM (editie februari 2003) van Bureau Van Dijk, de website van de Nationale Bank van België voor de jaarrekeningen van 1999 en 2000 en het IBR (ledenlijst en aantal revisoren en medewerkers per auditkantoor).

De populatie, waarop we ons richten, bestaat uit de ondernemingen die verplicht zijn een volledig schema neer te leggen. Ondernemingen zijn hiertoe verplicht in-

dien ze meer dan 100 werknemers hebben of indien ze minimum twee van de volgende drie drempels overschrijden: personeelsbestand 50; omzet 200 miljoen BEF (ongeveer 5 miljoen EUR); balanstotaal 100 miljoen BEF (ongeveer 2,5 miljoen EUR). Ondernemingen, die een volledig schema moeten neerleggen, hebben ook de verplichting een commissaris aan te stellen. Er dient opgemerkt te worden, dat als gevolg van hun specifiek karakter, er abstractie is gemaakt van de financiële ondernemingen. Er is eveneens abstractie gemaakt van de ondernemingen die op vrijwillige basis een volledig schema neerleggen alhoewel ze niet voldoen aan voormelde criteria en dus geen commissaris moeten aanstellen.

Om robuuste resultaten te bekomen hebben we ervoor gekozen om te werken met gegevens over een tijdspanne van drie jaar. Aangezien in 1997 een aantal wijzigingen zijn doorgevoerd betreffende de verschillende types controleverslagen, hebben we ons gericht op de jaren 1998, 1999 en 2000. Het betreft een periode van economische hoogconjunctuur, gepaard gaande met een sterke groei van de financiële markten.

Een gestratificeerde steekproef is uitgevoerd waarbij de strata gedefinieerd werden aan de hand van de verschillende types verklaringen die kunnen gegeven worden door de commissaris. Aangezien de onthoudende en de afkeurende verklaring slechts zelden voorkomen, hebben we voor deze strata alle ondernemingen geselecteerd. Voor de andere drie strata hebben we telkens een random steekproef van een tweehonderdtal ondernemingen geselecteerd (disproportionele gestratificeerde steekproef). Tabel 1 geeft een overzicht van het aantal ondernemingen per type verslag (zowel de gehele populatie als de steekproeven).

Tabel 1: Aantal ondernemingen per type verslag: populatie en steekproeven

	Populatie			Steekproeven		
Type verslag	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Zonder voorbehoud	10.259	10.603	11.054	217	202	205
Zonder voorbehoud en met toelichtende paragraaf	1.749	1.551	1.732	214	215	213
Met voorbehoud	674	618	650	205	212	210
Onthoudende verklaring	215	244	203	215	244	203
Afkeurende verklaring	28	19	22	28	19	22

V Verklarende (onafhankelijke) variabelen

Hieronder kan een opsomming gevonden worden van de **onafhankelijke variabelen** die op basis van het literatuuroverzicht en het Wetboek van vennootschappen in het onderzoek zijn opgenomen.

Risico = *OJD indicator voor financieel risico op korte termijn* of de kans dat de onderneming in het volgend jaar zal failliet gaan (Ooghe e.a. 2003, Ooghe en Van Wymeersch 2003). De score stijgt met een toenemend financieel risico.

De juridische toestand van de gecontroleerde onderneming wordt voorgesteld door drie "dummy" variabelen: lopend, falend of grijs.

Grijze ondernemingen zijn ondernemingen, waarvan het niet duidelijk is of zij lopend of falend zijn omdat zij zich in een toestand bevinden van vrijwillige vereffening en ontbinding, ontbinding zonder vereffening, gerechtelijke ontbinding, sluiting van vereffening, stopzetting van activiteit, fusie met andere vennootschappen om een derde te vormen, opslorping door een andere vennootschap, splitsing in meerdere vennootschappen, van rechtswege ontbinding door verloop van tijd, geen aanwijsbare activiteit of een onderneming die terugkeert naar normale toestand.
Falende ondernemingen zijn ondernemingen die duidelijk falend zijn omdat zij zich in een toestand bevinden van voorlopige opschorting van betaling, definitieve opschorting van betaling, einde van opschorting van betaling, andere solvabiliteitsvoorvallen, aanvraag van gerechtelijk akkoord, homologatie van gerechtelijk akkoord, faillissement, sluiting van het faillissement of herroeping van het faillissement.
Lopende ondernemingen zijn ondernemingen die niet tot de falende of tot de grijze groep behoren.

DGRIJS = 1 = de onderneming behoort tot de grijze ondernemingen;
= 0 = de onderneming behoort niet tot de grijze ondernemingen.
DFAL = 1 = de onderneming behoort tot de falende ondernemingen;
= 0 = de onderneming behoort niet tot de falende ondernemingen.
DLOP = 1 = de onderneming behoort tot de lopende ondernemingen;
= 0 = de onderneming behoort niet tot de lopende ondernemingen.

De dummy variabele DFAL zal niet in de regressie worden opgenomen daar ze als referentiecategorie fungeert.

DART96: dummy variabele die de *situatie van de onderneming volgens artikel 96, 6° van het Wetboek van vennootschappen (inzake de discontinuïteit van de onderneming) weergeeft.*
= 1 = de onderneming bevindt zich in een situatie waarbij er een overgedragen verlies blijkt uit de balans of waarbij er gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies aanwezig is in de resultatenrekening;
= 0 = de onderneming bevindt zich niet in een situatie waarbij er een overgedragen verlies blijkt uit de balans of waarbij er gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies blijkt uit de resultatenrekening.

VERMELDING96: deze dummy *geeft weer of de onderneming al dan niet artikel 96, 6° van het Wetboek van vennootschappen (verantwoording van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit) vermeldt in haar jaarverslag* (wanneer de gecontroleerde onderneming zich wel degelijk in de situatie van artikel 96, 6° bevindt).
= 1 = de onderneming vermeldt artikel 96, 6° in haar jaarverslag;
= 0 = de onderneming vermeldt artikel 96, 6° niet in haar jaarverslag.

DART633: dummy variabele die de *situatie van de onderneming volgens artikel 633 van het Wetboek van vennootschappen (inzake de eventuele ontbinding van de onderneming) weergeeft.*
= 1 indien het netto-actief als gevolg van een overgedragen verlies minder bedraagt dan 50 %, respectievelijk 25 %, van het maatschappelijk kapitaal;
= 0 indien het netto-actief niet minder bedraagt dan 50 %, respectievelijk 25 %, van het maatschappelijk kapitaal.

VERMELDING633: deze dummy variabele *geeft weer of de onderneming al dan niet artikel 633 van het Wetboek van vennootschappen vermeldt in haar jaarverslag en bovendien een bijzonder rapport opmaakt* (wanneer de gecontroleerde onderneming zich wel degelijk in de situatie van artikel 633 bevindt).
= 1 = de onderneming vermeldt artikel 633 in haar jaarverslag en maakt een bijzonder verslag op;
= 0 = de onderneming vermeldt artikel 633 niet in haar jaarverslag.

EMPLUS: *niveau van income increasing earnings management.* Deze variabele wordt gemeten door de som te maken van de positieve *accruals* en vervolgens deze som te delen door het totaal actief [3].

[3] EMPLUS = (|8002|+|802/1|+|490/1|+|72|+|760|+|761|+|762|+|763|+|764/9|+|631/4| (indien 631/4 < 0) +|635/7|(indien 635/7 < 0) +|662|(indien 662 < 0)) /|20/58|

EMMIN: *niveau van income decreasing earnings management*. Deze variabele wordt gemeten door de som te maken van de negatieve *accruals* en vervolgens deze som te delen door het totaal actief [4].

Voor beide vormen van *earnings management* (*income increasing* en *income decreasing*) beschouwen we alle *accruals*, zonder een onderscheid te maken tussen de discretionaire en niet-discretionaire elementen. De beperkte data verplichten ons met deze gesimplificeerde methode te werken. Wij zijn ons echter bewust van de beperkingen die deze methode met zich meebrengt. Leuz e.a. (2003) maken eveneens geen onderscheid tussen de discretionaire en niet-discretionaire gedeelten van *earnings management*. Ook zij wijzen er in hun conclusies op dat de resultaten voorzichtig moeten worden geïnterpreteerd daar *earnings management* een zeer moeilijk vatbare variabele is.

DBEURS: dummy die aangeeft of de gecontroleerde onderneming al dan niet *beursgenoteerd* is.
= 1 = de gecontroleerde onderneming is beursgenoteerd;
= 0 = de gecontroleerde onderneming is niet beursgenoteerd.

NREV: *grootte van het revisorenkantoor*, gemeten op basis van het aantal revisoren en medewerkers.

RESTDUUR: *resterende duur van het mandaat van de commissaris*, gaande van 1 (einde mandaat) tot 3 jaar (begin mandaat).

LNACT: *grootte van de gecontroleerde onderneming*, gemeten door het logaritme van het totaal actief.

De sector waartoe de gecontroleerde onderneming behoort wordt voorgesteld door vijf dummy variabelen (voor de sectorindeling zie: Ooghe e.a. 2003):

DAE = 1 indien de onderneming behoort tot de sectoren agro of energie en water;
= 0 indien de onderneming niet behoort tot de sectoren agro of energie en water.

[4] EMMIN = (|492/3| + |631/4| (indien 631/4 > 0) + |635/7| (indien 635/7 > 0) + |660| + |661| + |662| (indien 662 > 0) + |663| + |664/8|) / |20/58|

DIND = 1 indien de onderneming behoort tot de sector industrie;
= 0 indien de onderneming niet behoort tot de sector industrie.
DBOUW = 1 indien k
= 0 indien de onderneming niet behoort tot de sector bouw.
DHAND = 1 indien de onderneming behoort tot de sector handel of horeca;
= 0 indien de onderneming niet behoort tot de sector handel of horeca.
DVD = 1 indien de onderneming behoort tot de sector vervoer en diensten;
= 0 indien de onderneming niet behoort tot de sectoren vervoer, onroerend goed, zakelijke diensten, persoonlijke diensten, financiële diensten, gezondheidszorg en maatschappelijke dienstverlening.

De dummy variabele DHAND wordt als referentiecategorie gebruikt en zal dus niet in de regressies opgenomen worden.

Tot slot dient er opgemerkt te worden dat door gebrek aan data bepaalde variabelen zoals non-audithonoraria, non-auditdiensten, enz. in het onderzoek niet in beschouwing konden genomen worden.

Volgende regressie zal dus worden geschat (om redenen van multicollineariteit zullen bepaalde variabelen niet in een zelfde regressie voorkomen):

$$AR_i = \alpha_0 + \alpha_1 RISICO_i + \alpha_2 DLOP_i + \alpha_3 DGRIJS_i + \alpha_4 DART96_i + \alpha_5 VERMELDING96 + \alpha_6 DART633_i + \alpha_7 VERMELDING633 + \alpha_8 EMPLUS_i + \alpha_9 EMMIN_i + \alpha_{10} DBEURS_i + \alpha_{11} NREV_i + \alpha_{12} RESTDUUR_i + \alpha_{13} LNACT + \alpha_{14} DAE + \alpha_{15} DIND + \alpha_{16} DBOUW + \alpha_{17} DVD + \varepsilon_i$$

VI Onderzoekshypothesen en resultaten

Aangezien er in de literatuur heel wat discrepanties bestaan tussen de verschillende auteurs, zochten wij naar de meest plausibele verklaringen om deze in de vorm van zelf geformuleerde hypothesen aan verder onderzoek te onderwerpen. De onderzoeksresultaten worden per hypothese onmiddellijk gerapporteerd en samengevat in tabel 2.

Zoals hierboven vermeld, worden om redenen van multicollineariteit, d.w.z. een sterke correlatie tussen de onafhankelijke variabelen "RISICO" en "DART96", de resultaten van twee afzonderlijke regressie-analyses in tabel 2 opgenomen (Regressie "RISICO" en Regressie "DART96"). A priori stellen we dat, aangezien de risico-indicator op korte termijn een bredere waaier van informatie dekt, deze in het model als een betere variabele fungeert. Daarom zullen de gerapporteerde resultaten vooral betrekking hebben op de regressie met de variabele RISICO. Aangezien we onze hypothesen per boekjaar 1998-2000 hebben onderzocht, zullen we eventuele verschillen tussen de jaren beklemtonen.

H1: Het financieel risico op korte termijn (variabele RISICO) heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

Een grotere kans op faillissement (een hogere risico-indicator) resulteert vermoedelijk in een strenger rapport. Deze hypothese wordt in alle jaren duidelijk bevestigd. Het significant negatieve verband tussen de risico-indicator en het type verslag, bewijst dan ook dat er wel degelijk een belangrijke relatie bestaat tussen het financieel risico van de onderneming en de beoordeling door de commissaris.

H2: Een zwakke juridische toestand van een onderneming (variabelen DLOP, DFAL en DGRIJS) heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

A priori kan verwacht worden dat ondernemingen, die in een slechte juridische toestand verkeren en zich bijvoorbeeld in staat van faillissement of gerechtelijk akkoord bevinden, een streng controleverslag krijgen. Uit het onderzoek komt duidelijk naar voor dat falende ondernemingen een significant strenger controleverslag krijgen dan grijze of lopende ondernemingen. Dit bevestigt dat de juridische toestand van een onderneming wel degelijk zwaar doorweegt in de evaluatie van de commissaris.

H3: Het feit dat een onderneming zich in een situatie bevindt waarin ze de regels van continuïteit volgens art. 96, 6° W. Venn. in haar jaarverslag moet verantwoorden (variabele DART96), heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

Omwille van een te hoge correlatie tussen de variabele "DART96" en de risico-indicator op KT (RISICO) (Spearman rangcorrelatie > 0.5) is een afzonderlijke regressie noodzakelijk. Deze toont aan dat er een significant negatieve relatie bestaat tussen de variabele "DART96" en het type verslag. Art. 96, 6° van het Wetboek van vennootschappen i.v.m. de continuïteit wordt dus duidelijk gerespecteerd in het controleverslag.

H4: De vermelding van artikel 96, 6° W. Venn. in het jaarverslag (variabele VERMELDING96) heeft een significante invloed op het controleverslag.

De verantwoording van waarderingregels in het jaarverslag kan, in de veronderstelling van continuïteit, a priori, zowel een positieve als een negatieve invloed hebben op het type controleverslag. Meer bepaald zal het verslag positief beïnvloed worden wanneer de commissaris oordeelt dat de verantwoording plausibel en realistisch is, en negatief beïnvloed worden wanneer dit niet het geval is.

Door gebrek aan data, hebben we deze hypothese enkel kunnen onderzoeken voor 1999 en 2000. In geen van de beschouwde jaren kan een significante relatie worden vastgesteld. Ook wanneer we de variabelen die het meest met "VERMELDING96" correleren buiten beschouwing laten, kan er geen significant verband met het type controleverslag worden vastgesteld.

H5: Indien aan het criterium van een eventuele ontbinding volgens art. 633 W. Venn. is voldaan (DART633), heeft dit een negatieve invloed op het controleverslag.

Artikel 633 van het Wetboek van vennootschappen heeft betrekking op de situatie wanneer ten gevolge van een overgedragen verlies het netto-actief gedaald is tot minder dan de helft, respectievelijk een vierde, van het maatschappelijk kapitaal. Wanneer deze situatie zich voordoet zou dit dus een negatieve invloed moeten hebben op het type controleverslag.

Met betrekking tot de variabele "DART633" is de gevonden (meestal negatieve) relatie met het type verslag in geen van de drie jaren significant. Wanneer de variabelen RISICO en DART96 buiten beschouwing worden gelaten, wordt de relatie voor elk van de drie jaar echter wel significant.

H6: De vermelding van artikel 633 W. Venn. in het jaarverslag (variabele VERMELDING633) en het opstellen van het bijzonder verslag vereist door ditzelfde artikel heeft een significante invloed op het controleverslag.

Wanneer de gecontroleerde onderneming zich in de situatie beschreven in artikel 633 W. Venn. bevindt, moet dit vermeld worden in het jaarverslag en moet een bijzonder verslag opgemaakt worden.

Het feit dat de onderneming in haar jaarverslag haar precaire financiële situatie vermeldt, kan het controleverslag a priori zowel in positieve als in negatieve zin beïnvloeden. Wanneer de commissaris van oordeel is dat de aangekondigde maatregelen om deze situatie recht te trekken voldoende blijken, zal dit het verslag positief beïnvloeden. Als de commissaris echter van mening is dat de maatregelen ontoereikend zijn, zal dit een negatieve invloed hebben op het type verslag.

Door gebrek aan data, hebben we deze hypothese enkel kunnen onderzoeken voor 1999 en 2000. In geen van de beschouwde jaren kan een significante relatie worden vastgesteld. Ook wanneer we de variabelen die het meest met "VERMELDING633" correleren buiten beschouwing laten, kan er geen significant verband met het type controleverslag worden vastgesteld.

H7: De aanwezigheid van earnings management (variabelen EMPLUS en EMMIN) heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

Met deze hypothese sluiten we ons aan bij de algemeen aanvaarde opinie dat de aanwezigheid van *earnings management* zal opgemerkt worden door de commissaris en zijn rapport negatief zal beïnvloeden.

In geen van de beschouwde jaren blijkt het gevonden (negatief) verband tussen de aanwezigheid van *earnings management* en het controleverslag significant te zijn. Een interessante vaststelling is dat, wanneer we de regressie "DART96" bekijken, er een negatief verband is voor de jaren 1998 en 2000 en een significantverband voor dit laatste jaar. Het gebrek aan voldoende significantie kan verklaard worden door het gebruik van een zeer gesimplificeerde maatstaf maar eveneens door het feit dat *earnings management* deels door de risico-indicator op KT (RISICO) wordt gevat. De variabele EMMIN (*income decreasing earnings management*) blijkt echter nooit significant te zijn en werd bijgevolg uit tabel 2 gelaten.

H8: Een beursgenoteerde onderneming (variabele DBEURS) wordt strenger beoordeeld dan een niet-beursgenoteerde onderneming.

Aangezien beursgenoteerde ondernemingen aan diverse externe controles worden onderworpen, kan verwacht worden dat commissarissen tegenover beursgenoteerde ondernemingen een strengere houding zullen aannemen dan tegenover gesloten ondernemingen. Beursgenoteerde bedrijven worden immers door diverse externe partijen opgevolgd en de commissaris kan een enorme schade berokkenen aan zijn eigen reputatie wanneer zijn controleverslagen onnauwkeurig zouden zijn.

Voor deze variabele wordt er enkel in 2000 een significant verband gevonden met het type controleverslag en dit verband is steeds positief. Dit zou er dus op wijzen dat er een minder streng controleverslag wordt gegeven wanneer de onderneming beursgenoteerd is. Een mogelijke verklaring zou kunnen zijn dat beursgenoteerde ondernemingen financieel sterkere ondernemingen zijn, waardoor er geen strenge rapporten ten aanzien van dergelijke ondernemingen moeten uitgegeven worden. Er dient te worden vermeld dat deze resultaten met voorzichtigheid moeten worden geïnterpreteerd daar er slechts een tiental beursgenoteerde ondernemingen waren opgenomen in onze steekproef.

H9: De grootte van het revisorenkantoor (variabele NREV) heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

In de literatuur wordt er vaak op gewezen dat er in de auditmarkt productdifferentiatie bestaat tussen grote en kleine kantoren (o.a. Defond 1992 en Francis e.a. 1999). Grote auditkantoren zouden een grotere incentive ervaren om hoge auditkwaliteit te leveren in vergelijking met kleinere aangezien ze meer te verliezen hebben. Onze hypothese ligt in de lijn van de vaststellingen van Gore e.a. (2001) dat de grootte van het revisorenkantoor een positieve invloed heeft op de onafhankelijkheid van de revisor aangezien grote kantoren zich in een sterkere machtspositie bevinden tegenover de gecontroleerde onderneming in vergelijking met kleine kantoren.

De statistische analyse toont integendeel aan dat in 1999 is er een significant positieve i.p.v. negatieve relatie tussen de grootte van het revisorenkantoor en het controleverslag (De grote kantoren zouden dus minder streng zijn dan de kleine). Dit zou het gevolg kunnen zijn van de grotere afhankelijkheid van grote kantoren tegenover hun klanten aangezien ze vaak ook non-auditdiensten leveren. Omdat deze significant positieve relatie slechts in 1999 kan worden vastgesteld, is het noodzakelijk deze conclusie sterk te nuanceren.

H10: De resterende duur van het mandaat (variabele RESTDUUR) heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

Zeker in een minder "pleitzieke" omgeving als België kan verwacht worden dat de aanstelling voor een periode van drie jaar de onafhankelijkheid van de commissaris bevordert. Wij denken dat, naarmate het mandaat ten einde loopt, de onafhankelijkheid zal dalen en de commissaris dus eerder geneigd zal zijn een gunstiger verslag uit te brengen.

Door gebrek aan data hebben wij een afzonderlijke steekproef moeten trekken (daar de gegevens voor 1998 niet beschikbaar waren en ze slechts in beperkte mate beschikbaar waren voor 1999 en 2000) om de invloed van de resterende duur van het mandaat na te gaan. Zowel voor 1999 als voor 2000 is er geen significant verband te vinden. Het oordeel van de commissaris hangt dus niet af van de resterende duur van het mandaat en hij treedt dus niet milder op tegen het einde van zijn mandaat met het oog op een verdere verlenging van zijn aanstelling als commissaris.

H11: De grootte van de gecontroleerde onderneming (variabele LNACT) heeft een negatieve invloed op het controleverslag.

Aangezien het controleren van een grote onderneming een belangrijke invloed kan hebben op de reputatie van de commissaris en er dus meer op het spel staat zal, dit resulteren in een strengere houding van de commissaris. Onder deze hypothese zal de commissaris zich dus eerder laten leiden door een mogelijk verlies aan reputatie dan door een mogelijk verlies van opbrengsten.

Wat de grootte van de gecontroleerde ondernemingen betreft, blijkt er geen significant verband te bestaan met het oordeel van de commissaris.

H12: Ondernemingen, die tot de sector van handel en horeca behoren (variabele DHAND), krijgen een strenger controleverslag dan ondernemingen die tot een andere sector behoren (variabelen DAE, DIND, DBOUW, DVD).

Aangezien de sector "handel en horeca" gekenmerkt wordt door een procentueel groot aantal faillissementen, kan verwacht worden dat de commissaris strenger zal optreden wanneer een onderneming zich in deze sector bevindt. Het behoren tot één van de vier andere sectoren zou dus een positief effect hebben op het type controleverslag.

Op enkele uitzonderingen na, kan inderdaad een positieve impact vastgesteld worden van het behoren tot de sectoren agro en energie, industrie, bouw en vervoer en diensten. Dit zou erop kunnen wijzen dat de commissarissen bewust zijn van het falingsrisico in deze sector en dus meer op hun hoede zijn.

Tabel 2: Samenvatting van de onderzoeksresultaten

Onafhankelijke variabele	**Verwacht teken**	**Regressie *"RISICO"***			**Regressie "*DART96"***		
		1998	1999	2000	1998	1999	2000
RISICO	-	-1.12***	-0.72***	-0.96***			
DGRIJS		1.18***	1.26**	2.46***	1.12***	1.15**	2.58***
DLOP	+	0.98***	1.32***	2.39***	0.98***	1.25**	2.53***
DART96	-				-0.59***	-0.94***	-0.36**
VERMELDING 96			0.14	-0.03		0.45	0.06
DART633	-	-0.07	-0.26	0.08	-0.238	-0.19	-0.19
VERMELDING 633			0.00	-0.14		-0.26	-0.18
EMPLUS	-	-0.05	0.00	0.02	-0.09	0.00	-0.03
DBEURS	-	0.03	0.74	1.02*	0.01	0.01	0.78
NREV	-	0.00	0.01**	0.00	0.00	0.01**	0.00
RESTDUUR	-		0.12	0.06		0.13	0.02
LNACT	-	-0.01	-0.04	0.03	-0.01	-0.04	0.04
DAE	+	0.63	13.90	1.61	0.61	13.91	1.47
DIND	+	0.4**	0.019	0.45**	0.43**	0.12	0.47***
DBOUW	+	0.56**	0.51**	0.30	0.61**	0.47	0.32
DVD	+	0.34**	0.23	0.38**	0.38***	0.30	0.38**
Nagelkerke R^2		*0.12*	*0.07*	*0.16*	*0.12*	*0.10*	*0.15*

De Nagelkerke R^2 betreft een pseudo R^2 in geval van een ordinale regressie (PLUM in SPSS) die een indicatie geeft van de relatief verklarende variantie.

* significant tot op α = 10 %

** significant tot op α = 5 %

***significant tot op α= 1 % (en dus het hoogste significantieniveau)

VII Besluit

De bedoeling van deze studie is na te gaan in welke mate het controleverslag de informatiewaarde van de jaarrekening verhoogt. Door te onderzoeken welke factoren het type controleverslag beïnvloeden, trachten we deze onderzoeksvraag te beantwoorden. Op basis van een dataset, verstrekt door Graydon Belgium NV en aangevuld met gegevens van de Belfirst DVD-ROM, de NBB en het IBR hebben wij voor 1998, 1999 en 2000 de meest waarschijnlijke determinanten van het type controleverslag uit de literatuur onderzocht.

Uit de resultaten blijkt dat vooral de risico-indicator op KT en de juridische toestand (falend of niet) het type controleverslag bepalen. Er bestaat dus een duidelijk verband tussen het financieel risico en de juridische toestand van de gecontroleerde onderneming enerzijds en het verslag van de commissaris anderzijds. Daarnaast is het ook duidelijk dat ondernemingen wier continuïteit volgens art. 96, 6° van het Wetboek van vennootschappen (verlies) bedreigd is, een strengere evaluatie van de commissaris ontvangen.

De resterende duur van het mandaat en de grootte van de gecontroleerde onderneming zijn geen significante determinanten van het type controleverslag. Ook de grootte van het revisorenkantoor speelt geen doorslaggevende rol bij het controleverslag van de commissaris. Dit zijn positieve vaststellingen voor de werking van het revisoraat in België.

Earnings management heeft geen significant (negatieve) invloed op het type controleverslag. Vraag is of deze vaststelling te wijten is aan de gebruikte maatstaf voor *earnings management* dan wel of "*accounting cosmetics*" door de commissaris onvoldoende in negatieve zin worden beoordeeld. Verder onderzoek zal dit moeten uitwijzen.

Algemeen kan dus besloten worden dat het type controleverslag van de commissaris, terecht, hoofdzakelijk beïnvloed wordt door het financieel risico van de onderneming op korte termijn, zijn juridische toestand (falend of niet) en de bedreiging van continuïteit door verlies en daarom de informatiewaarde van de jaarrekening verhoogt.

VIII Bibliografie

AGRESTI, A. (1996), *An introduction to categorical data analysis*, New York, J. Wiley & Sons

ARRUNADA, B. (1999), *The economics of audit quality: private incentives and the regulation of audit and non-audit services,* Boston, Kluwer, p. 201

ASHBAUGH, H., LAFOND, R., MAYHEW, B. (2002), "Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence", *Working paper*, University of Wisconsin – Madison, p. 44

CHEN, K., CHURCH, B. (1992), "Default on debt obligations and the issuance of going-concern opinions", *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 11, p. 30-49

CITRON, D., TAFFLER, R. (1992), "The audit report under going-concern uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research,* Vol. 22, p. 337-345

CRASWELL, A. (1999), "Does the provision of non-audit services impair auditor independence?", *Journal of International Auditing,* nr. 3, p. 29-40

DEANGELO, L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 3, nr. 3, p.183-219

DEANGELO, L.E. (1981), "Auditor independence, low balling, and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 3, nr. 2, p.113-127

DOPUCH, N., KING, R., SCHWARTZ, R. (2001), "Auditors' independence: appearance vs. Fact", *Working paper*, Washington University

FRANCIS, J., MAYHEW, E., SPARKS, C. (1999), "The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals", *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 18, nr. 2, p.17-34

FRANCIS, J., SIMON, D. (1987), "A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market", *The Accounting Review,* Vol. 62, nr. 1, p.145-157

FRANKEL, R., JOHNSON, M., NELSON, K. (2002), "Relation between auditors' fees for non-audit services and earnings quality", *The Accounting Review,* Vol. 77, p. 71-105

GAEREMYNCK, A., WILLEKENS, M. (2003), "The simultaneous relationship between audit-report type and business termination: evidence for non-listed companies in a non-litigious audit environment", *Accounting and Business Research,* Vol. 33, nr. 1, p. 65-79

GOLDMAN, A., BARLEV, B. (1974), "The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence", *The Accounting Review,* p. 707-718

HOPWOOD, W., MCKEOWN, J., MUTCHLER, J. (1994), "A re-examination of auditor versus model accuracy within the context of the going-concern opinion decision", *Contemporary Accounting Research,* Vol. 10, nr. 2, p. 409-431

LEUZ, C., NANDA, D., WYSOCKI, P. (2003), "Earnings management and investor protection: an international comparison", *Journal of Financial Economics,* forthcoming, p.1-33

LENNOX, C. (1999), "Non-audit fees, disclosure and audit quality", *The European Accounting Review*, Vol. 8, nr. 2, p. 239-252

LEVITAN, KNOBLETT (1985), "Indicators of expectations to the going concern assumptions", *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 5, nr. 1, p. 26-39

MCKEOWN, J., MUTCHLER J., HOPWOOD, W. (1991), "Towards an explanation of auditor failure to modify the audit reports of bankrupt companies", *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 10, p. 1-13

MUTCHLER, J., HOPWOOD, W., MCKEOWN J. (1996), "An explanatory model of audit opinion decisions on bankrupt companies", *Working paper*

OOGHE, H., VANDERMOERE, P., WAEYAERT N. (2003), "De financiële toestand van de Belgische ondernemingen 2003, Sleutelratio's en risico-indicatoren 1992-2001", *Intersentia,* 103 p. + CD-ROM.

OOGHE H., VAN WYMEERSCH C. (2003), *Handboek Financiële analyse van de onderneming,* Antwerpen, Intersentia, 2 dln.

RICHARD, C., VANSTRAELEN, A. (1999), "Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis", *Cahiers de recherche du Centre de recherche en gestion des organisations de l'Université de Montpellier II,* Vol. 2, p. 135-159

SIMUNIC, D. (1984), "Auditing, consulting and auditor independence", *Journal of Accounting Research,* Vol. 22, nr. 2, p. 679-702

STEEL, A. (2002), "Receiver Operating Characteristics (ROC Curves and Stochastic dominance in discriminant functions: An application in bankruptcy Diagnosis", *Working Paper,* Warwick Business School, University of Warwick

WINES, G. (1994), "Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: a note", *Accounting and Finance,* Vol. 34, nr. 1, p. 75-86

La nature du rapport de révision: résultats d'une étude empirique en Belgique

Het type controleverslag: resultaten van een empirisch onderzoek in België p. 271

DEEL V
PARTIE

I Introduction[1]

Après l'introduction par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, en 1997, d'une nouvelle présentation des rapports de révision, il nous a paru intéressant d'analyser les principaux déterminants des différents types de rapports octroyés, désormais clairement définis, et de tenter d'évaluer l'apport informationnel du rapport de révision.

La nature et les déterminants du rapport de révision ont fait l'objet, principalement à l'étranger, de recherches assez nombreuses, aux résultats souvent contradictoires, que nous tenterons de synthétiser ci-dessous. Nous présenterons ensuite les résultats d'une analyse basée sur un large échantillon de comptes annuels et de rapports de gestion et de révision d'entreprises belges pour les exercices 1998 (première année d'application de la nouvelle présentation du rapport), 1999 et 2000 (un nombre insuffisant de rapports 2001 étaient disponibles au moment où nous avons entamé la recherche).

[1] Les auteurs remercient MM. Claudio Balestra et Stéphane Dudart de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, M. Jan De Boitselier de la société Graydon Belgium et M. Dries Heyman, collaborateur scientifique au Département de Financement de l'entreprise de l'Université de Gand, pour leur précieuse collaboration.

II Cinq types d'attestations

Conformément à l'*International Standard on Auditing* ISA 700 publié par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 1994, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) en Belgique a adopté en 1997 une présentation type du rapport de révision en trois parties: introduction, attestation et informations complémentaires.

L'introduction (1ère partie du rapport) précise les responsabilités et identifie les comptes annuels contrôlés:

«Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice se clôturant le ..., dont le total du bilan s'élève à ... EUR et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ... EUR. Nous avons également procédé aux vérifications complémentaires requises par la loi.»

L'attestation (2ème partie du rapport) est précédée d'un titre clair, indiquant d'emblée le type de l'attestation. Cinq types d'attestation sont possibles[2]:

1. L'attestation sans réserve

«Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'IRE. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes

[2] Un sixième type de rapport a été introduit plus récemment mais n'entrera en vigueur que pour l'exercice 2004: l'attestation avec réserve, avec paragraphe explicatif. Comme pour l'attestation sans réserve, le paragraphe explicatif porte généralement sur le fait que l'entreprise se trouve dans une situation où la continuité d'exploitation risque d'être mise en péril mais que l'organe de gestion a bien justifié dans son rapport de gestion pourquoi il estimait que la perspective de continuité d'exploitation pouvait être maintenue.

d'explications et d'informations. Nous avons examiné, par sondages, la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»

2. L'attestation sans réserve, avec paragraphe explicatif

Ce type d'attestation peut être donné lorsqu'il existe une «incertitude significative» concernant un élément des comptes annuels sans que cette incertitude soit de nature à justifier une abstention. Il faut cependant que cette incertitude ait été mentionnée par les administrateurs, eux-mêmes, dans l'annexe des comptes annuels ou dans le rapport de gestion.

Un paragraphe explicatif est surtout requis lorsque se présente un problème significatif en matière de continuité d'exploitation. En effet, lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices consécutifs, une perte de l'exercice, les administrateurs doivent justifier dans le rapport de gestion l'application des règles comptables de continuité. Lorsque cette justification apparaît effectivement dans le rapport de gestion, le commissaire en fera néanmoins mention dans son propre rapport sous la forme d'un paragraphe explicatif.

3. L'attestation avec réserve

Ce type d'attestation sera donné s'il existe un désaccord entre les dirigeants de l'entreprise et le commissaire sur certaines opérations ou certaines évaluations ou si le contrôle interne présente des lacunes significatives et que le commissaire n'a pas pu procéder à des vérifications alternatives qui le satisfont.

Un paragraphe «de motivation» exposera la nature de la réserve et son impact sur les comptes annuels. Ensuite, l'attestation avec réserve sera formulée comme suit:

«A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, compte tenu des dispositions légales et

réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»

4. L'abstention

Lorsqu'un ensemble d'incertitudes graves planent sur l'exercice de la révision ou sur le contenu des comptes annuels, le commissaire s'abstiendra d'émettre une attestation.

Il le fera dans les termes suivants:

«Compte tenu des incertitudes majeures décrites au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur le fait que les comptes annuels clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.»

5. L'opinion négative

Ce type d'attestation sera donné si la révision se conclut sur un désaccord profond entre les dirigeants et le commissaire et si ce dernier estime que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle. L'opinion négative doit elle aussi être clairement motivée.

Ensuite, l'attestation sera formulée comme suit:

«A notre avis, en raison de l'incidence des questions mentionnées au paragraphe précédent sur la situation financière de la société et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ... ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe ne sont pas adéquates.»

Enfin, les attestations et informations complémentaires (3ème partie du rapport) se présentent (dans un cas favorable) comme suit:

«Nous complétons notre rapport par les attestations et informations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.» Etc.

La recherche ne porte que sur l'attestation proprement dite (2ème partie du rapport) et non sur les attestations et informations complémentaires.

III Aperçu de la littérature

De nombreux chercheurs ont tenté de mettre en lumière les déterminants du type d'attestation délivrée par les auditeurs. Un grand nombre d'hypothèses ont été testées, avec des résultats souvent contradictoires.

Un premier courant important de recherches examine le lien entre la nature de l'attestation et la *situation financière* de l'entreprise contrôlée. La littérature est loin d'être unanime quant à la manière dont les rapports d'audit reflètent la santé financière (présente et future) de l'entreprise contrôlée (Steel, 2002). Levitan et Knoblett (1985) estiment, par exemple, que de simples ratios calculés au départ des comptes annuels fournissent une meilleure prédiction de l'avenir financier d'une entreprise que le type de rapport de révision. McKeown e.a. (1991) et Citron et Taffler (1992) concluent, eux aussi, à un faible lien entre le rapport de l'auditeur et une éventuelle défaillance ultérieure. Selon Hopwood e.a. (1994), moins de 50 % des entreprises en difficultés ont obtenu, pour l'année précédant leur faillite, un rapport mettant en cause la continuité de l'entreprise. Chen et Church (1992), Mutchler e.a. (1996) et Lennox (1999) concluent néanmoins à l'existence d'une relation significative entre le type de rapport de révision et certains indicateurs de performance financière. Sur la base de données belges, Gaeremynck et Willekens (2003) montrent l'existence d'une relation simultanée entre le type de rapport de révision et une éventuelle défaillance ultérieure. Ces auteurs confirment que le rapport de révision reflète bien la situation financière de l'entreprise contrôlée.

Ensuite, un nombre important de recherches abordent l'influence de l'*habillage des comptes* ou *«earnings management»*. Frankel, Johnson et Nelson (2002) définissent *l'earnings management* comme «l'intervention délibérée des gestionnaires dans le processus (de formation) des résultats». De par la multitude de formes que cette intervention peut adopter, sa mesure concrète s'avère particulièrement malaisée: modifications des méthodes de comptabilisation (notamment la reconnaissance des produits et des charges ou «*income recognition*») et des règles d'évaluation; mani-pulation des produits non encaissés ou des charges non décaissées, qualifiés globalement en anglais d'«*accruals*» (tels que dotations aux amortissements et réductions de valeur ou reprises de ceux-ci, dotations aux provisions et utilisations ou reprises de celles-ci); modifications du périmètre de consolidation des groupes, etc.

La majorité des recherches empiriques dans ce domaine se concentrent sur les «*accruals*», dont les montants, en l'absence d'un paiement les objectivant, relèvent

nécessairement d'une évaluation par le management, ce qui leur confère au moins en partie un caractère discrétionnaire. D'où la distinction introduite par les chercheurs entre «*non discretionary accruals*» (reflétant des produits et charges «réels», tels que les amortissements des actifs immobilisés) et les «*discretionary accruals*» (résultant pour l'essentiel d'une appréciation subjective d'un risque ou d'une charge et dès lors davantage susceptibles de manipulation). Bien que conceptuellement attrayante, cette distinction s'avère cependant particulièrement difficile à établir au départ des états financiers publiés où les «*accruals*» apparaissent généralement sous une forme très agrégée.

De par leur impact sur la formation du résultat, les différentes formes *d'earnings management* requièrent une attention particulière dans le processus d'audit. De nombreux chercheurs utilisent dès lors l'ampleur de *l'earnings management* comme indicateur de qualité de l'audit. Toutefois, plutôt que d'établir un lien direct entre *earnings management* et type d'attestation, les recherches publiées abordent généralement la question d'une manière indirecte et on retrouve dès lors, à un deuxième niveau, différentes variables explicatives que nous mentionnerons ci-dessous.

Ainsi, certains chercheurs ont tenté de mettre en évidence l'impact des services non audit sur *l'earnings management*, à travers leur influence sur l'indépendance de l'auditeur. Frankel e.a. (2002) aboutissent à une relation positive et significative entre *earnings management* et montant des honoraires perçus par le commissaire pour les services non audit. Gore e.a. (2001) montrent quant à eux que cette relation est plus forte dans le cas d'un commissaire n'appartenant pas à un cabinet «*Big 5*». Les plus petits cabinets dépendant davantage des services non audit pour leur équilibre financier, s'avèrent dès lors moins à même de s'opposer à leurs clients. DeAngelo (1981), Arrunada (1999) et Dopuch e.a. (2001) aboutissent cependant à la conclusion opposée montrant que les services non audit, en améliorant la stabilité financière de l'auditeur, renforcent la sévérité de l'audit et réduisent l'ampleur de *l'earnings management*.

D'autres auteurs s'attachent à établir un lien direct entre l'ampleur de *l'earnings management* et la taille du cabinet d'audit. Francis e.a. (1999) distinguent les «*discretionary*» des «*non discretionary accruals*» et montrent que les entreprises contrôlées par des cabinets «*Big 6*» affichent des niveaux inférieurs de «*discretionary accruals*». Inversement cependant, ces auteurs montrent également que les entreprises plus susceptibles, par leur activité, d'engendrer des «*accruals*» tendent à recourir davantage à des cabinets «*Big 6*» et ce, en vue de justifier le bien-fondé des *accruals* en question.

Quant à l'impact de la *taille du cabinet d'audit* sur la sévérité de l'attestation, les résultats des recherches divergent. Francis e.a. (1999) observent une sévérité croissant avec la taille du cabinet d'audit. Ils classent les cabinets en trois catégories: «*Big 6*», cabinets nationaux (dits «second tier») et cabinets régionaux ou locaux. En revanche, dans l'étude de Francis et Simon (1987), une mesure continue de la taille du cabinet (à savoir, le chiffre d'affaires total réalisé par l'ensemble des clients du cabinet) ne s'avère pas significative quant à la sévérité des rapports émis. Lennox (1999) ne constate qu'un effet négligeable de la taille du cabinet sur le type d'attestation délivrée.

Selon Craswell (1999) et Lennox (1999), la *prestation de services non audit* ne semble pas affecter significativement la nature de l'attestation. En revanche, Wines (1994) montre qu'une proportion élevée d'honoraires non audit par rapport aux honoraires d'audit réduit la sévérité de l'attestation.

Le *degré d'indépendance* de l'auditeur constitue un troisième facteur souvent cité. L'indépendance s'avère cependant particulièrement difficile à mesurer en tant que telle et ne peut qu'être approchée par d'autres facteurs dont la taille du cabinet d'audit et les services non audit, déjà cités comme facteurs susceptibles d'affecter directement la nature de l'attestation.

Ainsi, Gore e.a. (2001) concluent à un effet favorable de la *taille du cabinet* sur l'indépendance de l'auditeur, un cabinet important bénéficiant d'un pouvoir de négociation supérieur à celui d'un petit cabinet vis-à-vis de l'entreprise contrôlée. DeAngelo (1981) cite plus particulièrement un nombre élevé de clients comme facteur favorable à l'indépendance de l'auditeur.

L'impact des *services non audit* sur l'indépendance de l'auditeur est diversement interprété. L'hypothèse dominante (Simunic, 1984; Lennox, 1999; Gore e.a., 2001) est que les services non audit prestés pour l'entreprise contrôlée réduisent l'indépendance de l'auditeur, de par la crainte de ce dernier de se priver de revenus importants en cas de perte du client. Goldman et Barlev (1974) aboutissent à la conclusion opposée. Arrunada (1999) affine cette approche et conclut que la prestation de services non audit est favorable à l'indépendance de l'auditeur lorsque celui-ci offre une gamme suffisamment diversifiée de services, et défavorable dans le cas inverse. Ashbaugh e.a. (2002) étudient le rapport entre les honoraires non audit et les honoraires totaux et concluent que l'importance de ce ratio n'affecte pas l'indépendance de l'auditeur. Toutefois, l'absence de montants précis concernant les revenus d'un auditeur rend la recherche sur ce type de variable difficile.

La *durée résiduelle du mandat* peut affecter l'indépendance du commissaire dans un sens positif (un contrat à long terme renforce la position de l'auditeur), comme dans un sens négatif (un mandat de longue durée accroît la familiarité entre le contrôleur et le contrôlé et réduit le sens critique du commissaire). Ce facteur est particulièrement important dans le contexte belge où les commissaires ne font que rarement l'objet d'une action en justice et où la menace d'une telle action ne constitue donc guère un incitant à un contrôle exigeant. La nomination pour une période de trois ans constitue dès lors une garantie importante pour l'indépendance du commissaire (Gaeremynck et Willekens, 2003). Les recherches publiées divergent cependant dans leurs conclusions. Ainsi, Frankel e.a. (2002) concluent à l'absence de relation significative entre la durée du mandat et l'indépendance du commissaire, alors que Richard et Vanstraelen (1999) concluent à un effet négatif des mandats à long terme sur l'indépendance du commissaire.

IV Variable dépendante et composition des échantillons

Dans la suite de cette étude, nous présenterons les résultats d'une analyse empirique basée sur de larges échantillons de comptes annuels et de rapports de gestion et de révision d'entreprises belges, pour les exercices 1998 à 2000. Pour évaluer l'apport informationnel du rapport de révision, nous tenterons de mettre en évidence les principaux déterminants de l'attestation délivrée par les commissaires et ce, dans le cadre institutionnel et légal prévalant en Belgique durant la période observée.

La variable dépendante (nature de l'attestation ou «*audit report*», en abrégé: AR_i) est une variable ordinale, codifiée en 5 catégories identifiées par une valeur de 1 à 5:

5 = attestation sans réserve
4 = attestation sans réserve, avec paragraphe explicatif
3 = attestation avec réserve
2 = abstention
1 = opinion négative

Avec cette convention, une influence négative sur la nature de l'attestation s'interprète donc comme une influence qui rend celle-ci plus sévère (diminution de la note attribuée à la catégorie).

Comme la variable dépendante est codifiée en catégories, nous appliquerons une analyse de données catégorielle (Agresti, 1996). Etant donné la nature ordinale de la variable dépendante, nous utiliserons la régression ordinale (méthode PLUM dans le logiciel SPSS).

Nous réaliserons une analyse statistique multivariée des données, c.-à-d. que nous étudierons le lien simultané existant entre la variable dépendante (la nature de l'attestation) et certaines variables explicatives (les déterminants du rapport), précisées ci-dessous.

Cette approche diffère de celle retenue dans certaines recherches antérieures où la variable dépendante était la situation financière de l'entreprise (en faillite ou en activité) et où l'on examinait dans quelle mesure le rapport de révision des années précédentes faisait mention de difficultés financières susceptibles d'entraîner la discontinuité de l'entreprise. De telles recherches permettent de constater dans quelle mesure une attestation favorable omet (à tort) d'annoncer une défaillance ultérieure (erreur de type I ou «erreur de crédit») mais ne permettent pas d'apprécier dans quelle mesure une attestation défavorable discrédite (à tort) une entreprise en activité (erreur de type II ou «erreur commerciale») (Ooghe et Van Wymeersch, 2000, chap. 18).

Les données ont été obtenues au départ des sources suivantes: Graydon Belgium, Bureau Van Dijk (DVD-ROM Belfirst, édition février 2003), Centrale des Bilans de la Banque Nationale de Belgique (site internet des comptes annuels) et IRE (liste des membres et nombre de réviseurs par cabinet).

La population d'entreprises à analyser est composée de l'ensemble des grandes entreprises au sens de la réglementation comptable belge, c.-à-d. les entreprises occupant en moyenne annuelle plus de 100 personnes ou dépassant, à l'époque, au moins deux des trois seuils suivants: 50 personnes occupées, 200 millions de BEF (environ 5 millions d'euros) de chiffre d'affaires et 100 millions de BEF (environ 2,5 millions d'euros) de total de bilan. Ces entreprises sont tenues par la loi de désigner un commissaire pour assurer le contrôle de l'information financière publiée. Nous avons toutefois exclu les entreprises financières dont le contrôle relève d'une réglementation particulière ainsi que certaines entreprises publiant volontairement leurs comptes annuels selon le schéma complet, alors qu'elles n'y sont pas tenues de par leur taille et ne sont, dès lors, pas soumises au contrôle d'un commissaire.

Pour assurer la robustesse des résultats, nous avons choisi d'étudier trois exercices comptables consécutifs. Nous avons retenu les années 1998, 1999 et 2000 pour lesquelles le rapport de révision suit la nouvelle présentation introduite par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) en 1997. Il s'agit d'une période de haute conjoncture économique s'accompagnant d'une forte croissance des marchés financiers.

Nous avons sélectionné un échantillon stratifié. Les strates étant définies en fonction des différents types d'attestation qui peuvent être rédigés par le commissaire. Comme les déclarations d'abstention et les opinions négatives sont relativement rares, les strates relatives à ces deux types de rapport reprennent l'ensemble de la population. Pour chacune des trois autres strates (attestation sans réserve, attestation sans réserve avec paragraphe explicatif et attestation avec réserve), nous avons sélectionné un échantillon aléatoire d'environ 200 entreprises. Le tableau 1 présente la population et les échantillons, par type d'attestation.

Tableau 1: Nombres d'entreprises par type d'attestation: population et échantillons

	Population			Echantillons		
Nature de l'attestation	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Sans réserve	10.259	10.603	11.054	217	202	205
Sans réserve, avec paragraphe explicatif	1.749	1.551	1.732	214	215	213
Avec réserve	674	618	650	205	212	210
Abstention	215	244	203	215	244	203
Opinion négative	28	19	22	28	19	22

V Variables indépendantes (explicatives)

Sur la base de la littérature existante et des dispositions du Code belge des sociétés, nous avons dès lors retenu les variables indépendantes (explicatives) suivantes.

RISQUE: le *risque financier de l'entreprise à court terme*, mesuré par un indicateur de synthèse ou «score» calculé au départ des comptes annuels. Il s'agit du score du modèle OJD 91 à court terme (modèle logistique 1 an avant faillite). Le score croît à risque financier croissant (Ooghe et Van Wymeersch, 2000, chap. 18).

La *situation juridique de l'entreprise contrôlée* est représentée par trois variables «dummy»:

DFAIL =1 si l'entreprise est en faillite (en faillite, en sursis provisoire ou définitif de paiement, etc.) ou 0 dans le cas contraire;
DGRIS =1 si la situation juridique est «grise» (situation particulière telle que liquidation ou dissolution volontaire, dissolution sans liquidation, dissolution judiciaire, fusion, absorption, etc.) ou 0 dans le cas contraire;
DACT = 1 si l'entreprise est en activité, c.-à-d. si elle n'appartient ni au groupe des entreprises «en faillite» ni au groupe des entreprises dont la situation juridique est «grise», ou 0 dans le cas contraire.

La situation «en faillite» étant considérée comme référence, la variable dummy DFAIL n'apparaîtra pas dans la régression.

DART96: variable «dummy» indiquant que l'entreprise se trouve dans une situation financière telle qu'*elle doit justifier l'application des règles comptables de continuité* dans le rapport de gestion (article 96, 6° du Code des sociétés): DART96 = 1 si la justification est requise (perte reportée ou deux exercices successifs en perte) ou 0 dans le cas contraire.

MENT96: variable «dummy» indiquant si l'entreprise *a justifié dans le rapport de gestion l'application des règles comptables de continuité*: MENT96 = 1 si la justification apparaît ou 0 dans le cas contraire.

DART633: variable «dummy» représentant *la situation de l'entreprise à l'égard de l'article 633 du Code des sociétés* (actif net inférieur à la moitié respectivement au quart du capital social): DART633 = 1 si l'entreprise se trouve dans une situation d'actif net insuffisant ou 0 dans le cas contraire.

MENT633: variable «dummy» indiquant si l'entreprise a mentionné dans le rapport de gestion *sa situation à l'égard de l'article 633 du Code des sociétés* (actif net inférieur à la moitié resp. au quart du capital social) et a émis le rapport spécial requis par ce même article 633: MENT633 = 1 si l'entreprise a mentionné dans le rapport de gestion le fait qu'elle se trouve en situation d'actif net insuffisant et a émis le rapport spécial ou 0 dans le cas contraire.

EMPLUS: *niveau de l'earnings management positif* (visant à augmenter le résultat), approché par la somme des «*accruals*» positifs rapportée au total de l'actif [3].

EMMOINS: *niveau de l'earnings management négatif* (visant à réduire le résultat), approché par la somme des «accruals» négatifs rapportée au total de l'actif [4]

Nous considérons l'ensemble des *accruals* sans distinguer de partie «discrétionnaire». Il s'agit d'une approche très simplifiée tenant compte des données disponibles, et appliquée également par Leuz e.a. (2003). Les résultats doivent, dès lors, être interprétés avec prudence.

DBOURSE: variable «dummy» = 1 si l'entreprise est *cotée en bourse* ou 0 dans le cas contraire.

NREV: la *taille du cabinet de réviseurs*, mesurée par le nombre de réviseurs et de collaborateurs.

DUREE: la *durée résiduelle du mandat du commissaire* dans l'entreprise contrôlée, allant de 1 (le commissaire est en fin de mandat) à 3 ans (le commissaire est en début de mandat).

LNACT: la *taille de l'entreprise contrôlée*, mesurée par le logarithme naturel du total de l'actif.

[3] EMPLUS = (|8002| + |802/1| + |490/1| + |72| + |760| + |761| + |762| + |763| + |764/9| + |631/4| (si 631/4 < 0) + |635/7| (si 635/7 < 0) + |662| (si 662 < 0)) / |20/58|

[4] EMMOINS = (|492/3| + |631/4| (si 631/4 > 0) + |635/7| (si 635/7 > 0) + |660| + |661| + |662| (si 662 > 0) + |663| + |664/8|) / |20/58|

Le *secteur d'activité de l'entreprise contrôlée* est représenté par cinq variables «dummy» (pour les secteurs, voir Ooghe e.a., 2000):

DAE = 1 si l'entreprise appartient aux secteurs de l'agriculture ou de l'énergie et de l'eau ou 0 dans le cas contraire;
DIND = 1 si l'entreprise appartient au secteur de l'industrie ou 0 dans le cas contraire;
DBAT = 1 si l'entreprise appartient au secteur du bâtiment ou 0 dans le cas contraire;
DCOM = 1 si l'entreprise appartient aux secteurs du commerce ou de l'horeca ou 0 dans le cas contraire;
DTRANS = 1 si l'entreprise appartient aux secteurs du transport et de la communication ou des services ou 0 dans le cas contraire.

Le secteur DCOM étant considéré comme référence, la variable dummy correspondante n'apparaîtra pas dans la régression.

Par manque de données, des variables telles que la prestation de services non audit ou l'importance des honoraires pour services non audit ne seront pas prises en compte dans la recherche.

Nous estimerons donc la régression suivante (dont certaines variables seront cependant omises, le cas échéant, pour tenir compte de problèmes de collinéarité):

$$AR_i = \alpha_0 + \alpha_1\, RISQUE_i + \alpha_2\, DACT_i + \alpha_3\, DGRIS_i + \alpha_4\, DART96_i + \alpha_5\, MENT96_i + \alpha_6\, DART633_i + \alpha_7\, MENT633 + \alpha_8\, EMPLUS_i + \alpha_9\, EMMOINS_i + \alpha_{10}\, DBOURSE_i + \alpha_{11}\, NREV_i + \alpha_{12}\, DUREE_i + \alpha_{13}\, LNACT + \alpha_{14} DAE + \alpha_{15}\, DIND + \alpha_{16}\, DBAT + \alpha_{17}\, DTRANS + \varepsilon_i$$

VI Hypothèses de recherche et résultats

Comme la littérature rapporte des résultats de recherche largement divergents, nous formulons, ci-dessous, pour l'impact de chaque variable explicative sur le type d'attestation l'hypothèse la plus plausible a priori et tenterons de la vérifier en estimant le modèle présenté à la section V ci-dessus. Par souci de concision, nous rapporterons, immédiatement après chaque hypothèse, les résultats obtenus. Ceux-ci sont synthétisés au tableau 2.

Les variables RISQUE et DART96 étant fortement corrélées, nous avons estimé le modèle séparément avec la variable RISQUE et avec la variable DART96. Ces résultats sont présentés dans deux colonnes distinctes au tableau 2 (colonne Régression «RISQUE» et colonne Régression «DART96», selon que la régression inclut l'une ou l'autre de ces deux variables). Comme le contenu informationnel de la variable RISQUE est supérieur à celui de la variable DART96, nos commentaires porteront principalement sur la régression incluant la variable RISQUE et non la variable DART96. Etant donné que nous analysons séparément les exercices 1998, 1999 et 2000, nous soulignerons les différences éventuelles entre les résultats obtenus pour chacun de ces exercices.

H1: Le risque financier à court terme (variable RISQUE) affecte négativement l'attestation.

L'analyse statistique (tableau 2) confirme qu'à risque financier croissant (dégradation de la situation financière), la sévérité du rapport augmente significativement. Ce résultat est vérifié pour chacun des trois exercices étudiés et confirme que le commissaire tient bien compte, dans son attestation, de l'aggravation du risque financier.

H2: La situation juridique faible de l'entreprise (variables DACT, DFAIL et DGRIS) affecte négativement l'attestation.

On s'attend, a priori, à ce qu'une entreprise en situation de faillite ou de concordat se voie délivrer une attestation plus sévère que celles en activité ou en situation «grise». Cette hypothèse est clairement confirmée par l'analyse statistique. Ce résultat confirme que l'opinion du commissaire est significativement influencée par la situation juridique de l'entreprise.

H3: Le fait que l'entreprise se trouve dans une situation où elle doit justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion, conformément à l'art. 96, 6° du Code des sociétés (variable DART96) affecte négativement l'attestation.

La variable DART96 et la variable RISQUE étant fortement corrélées (corrélation de rang de Spearman > 0.5), nous avons estimé une régression sans la variable RISQUE. Cette régression montre un impact négatif significatif de la variable DART96 sur l'attestation. Le commissaire délivre donc bien une attestation significativement plus sévère aux entreprises contraintes, suite à des pertes encourues, de justifier l'application des règles comptables de continuité.

H4: La justification de l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion (variable MENT96) affecte significativement l'attestation.

A priori, la justification de l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion peut influencer le rapport du commissaire dans un sens positif, si la justification lui apparaît comme plausible et réaliste, ou dans un sens négatif dans le cas contraire.

Faute de données pour l'exercice 1998, nous n'avons pu tester cette hypothèse que pour les exercices 1999 et 2000. Aucun effet significatif n'est toutefois apparu et ce, malgré l'élimination des variables les plus corrélées à la variable MENT96.

H5: Le fait que l'entreprise se trouve dans une situation d'actif net insuffisant au regard de l'art. 633 du Code des sociétés (actif net inférieur à la moitié resp. au quart du capital social), pouvant entraîner la dissolution de la société (variable DART633), affecte négativement l'attestation.

L'analyse statistique montre un impact globalement négatif de l'insuffisance d'actif net sur l'attestation mais cette relation n'est pas significative. Toutefois, lorsque les variables RISQUE et DART96 ne sont pas reprises dans la régression, une relation significative et négative apparaît entre la variable DART633 et l'attestation et ce, pour chacun des exercices considérés.

H6: Le fait que l'entreprise a mentionné dans le rapport de gestion sa situation à l'égard de l'article 633 du Code des sociétés (actif net inférieur à la moitié resp. au quart du capital social) et a émis le rapport spécial requis par ce même article 633 (variable MENT633) affecte significativement l'attestation.

A priori, le fait que l'entreprise mentionne sa situation financière précaire dans son rapport de gestion peut influencer le rapport du commissaire dans un sens positif si

les mesures annoncées pour y faire face lui apparaissent comme satisfaisantes, ou dans un sens négatif dans le cas contraire.

Faute de données pour l'exercice 1998, nous n'avons pu tester cette hypothèse que pour les exercices 1999 et 2000. Aucun effet significatif n'est toutefois apparu et ce, malgré l'élimination des variables les plus corrélées à la variable MENT633.

H7: La présence d'earnings management (variables EMPLUS et EMMOINS) a un impact négatif sur l'attestation.

Cette hypothèse reflète l'opinion communément admise que le commissaire remarquera la présence *d'earnings management* et que celle-ci affectera négativement son attestation.

Aucune relation significative ne ressort de l'analyse statistique. Pour la régression DART96 (tableau 2), la relation entre EMPLUS (*earnings management* visant à augmenter le résultat) et type d'attestation est négative en 1998 et 2000 et est significative pour ce dernier exercice. L'absence de relation significative peut être due à la mesure très simplifiée adoptée pour le *earnings management* mais aussi au fait que le *earnings management* se reflète en partie dans l'indicateur de risque à court terme (variable RISQUE). La variable EMMOINS (earnings management visant à réduire le résultat) ne s'avère jamais significative et n'a pas été mentionnée au tableau 2.

H8: Une entreprise cotée en bourse (variable DBOURSE) est évaluée plus sévèrement qu'une entreprise non cotée.

Comme les entreprises cotées sont soumises à divers contrôles externes, on peut s'attendre à ce que les commissaires se montrent plus sévères à l'égard d'entreprises cotées. Vu la notoriété des entreprises cotées, le commissaire subirait un effet négatif sur sa réputation si son rapport s'avérait inexact.

L'analyse statistique n'aboutit à une relation significative que pour l'exercice 2000 et cette relation est toujours positive. Les entreprises cotées se verraient ainsi délivrer une attestation moins sévère, toutes autres choses égales par ailleurs. Une grande prudence s'impose toutefois à l'égard de ces résultats car l'échantillon ne contenait que 10 entreprises cotées. Une explication possible est que ces entreprises, financièrement plus solides, ne requièrent pas de rapports sévères.

H9: La taille du cabinet de réviseurs (variable NREV) a un effet négatif sur l'attestation.

Cette hypothèse rejoint les résultats obtenus par Francis e.a. (1999) qui observent un effet négatif et donc une sévérité croissant avec la taille du cabinet d'audit. Gore

e.a. (2001) concluent à un effet favorable de la taille du cabinet sur l'indépendance de l'auditeur, un cabinet important bénéficiant d'un pouvoir de négociation supérieur à celui d'un petit cabinet vis-à-vis de l'entreprise contrôlée.

L'analyse statistique aboutit, au contraire, à un effet positif de la taille du cabinet sur l'attestation (les grands cabinets seraient donc moins sévères que les petits). Une telle relation montrerait que les grands cabinets sont plus dépendants de leurs clients, suite à l'ampleur des services non audit prestés. La relation n'est toutefois significative que pour l'exercice 1999 et doit donc être interprétée avec prudence.

H10: La durée résiduelle du mandat du commissaire (variable DUREE) à un effet négatif sur l'attestation.

Dans le contexte belge, où les auditeurs ne font que rarement l'objet d'une action en justice et où la menace d'une telle action ne constitue donc guère un incitant à un contrôle exigeant, la nomination pour une période de trois ans constitue une garantie importante pour l'indépendance du commissaire. Nous pensons qu'à mesure que le mandat du commissaire approche de son terme, son indépendance diminuera et qu'il sera donc plus tenté d'émettre une attestation favorable à l'entreprise.

Les données n'étaient pas du tout disponibles pour 1998. Même pour 1999 et 2000 nous avons dû utiliser des échantillons séparés. Pour ces deux exercices, aucune relation significative n'apparaît de l'analyse statistique. Le commissaire ne ferait donc pas preuve d'une plus grande mansuétude lorsque la fin de son mandat est en vue.

H11: La taille de l'entreprise contrôlée (variable LNACT) a un effet négatif sur l'attestation.

Vu l'impact du contrôle d'une grande entreprise sur sa réputation, le commissaire se montrerait, a priori, plus sévère à l'égard de grandes entreprises. La perte éventuelle de réputation primerait donc sur la perte de revenus.

L'analyse statistique n'aboutit à aucune relation significative entre la taille de l'entreprise contrôlée et la nature de l'attestation.

H12: Les entreprises du secteur du commerce et de l'horeca (variable DCOM) se voient délivrer une attestation plus sévère que les entreprises des autres secteurs (variables DAE, DIND, DBAT, DTRANS).

Comme le secteur du commerce et de l'horeca se caractérise par une fréquence relativement plus élevée de faillites, nous pouvons nous s'attendre à ce que le

commissaire se montre plus sévère à l'égard des entreprises de ce secteur. L'appartenance à un des quatre autres secteurs aurait donc un effet positif sur l'attestation.

L'analyse statistique met en effet globalement en lumière un impact positif de l'appartenance aux secteurs agro/énergie, industrie, bâtiment et transport/services sur l'attestation. Ce résultat tendrait à confirmer que les commissaires sont conscients du risque de défaillance des entreprises dans le secteur commerce/horeca et s'en méfient donc davantage.

Tableau 2: Synthèse des résultats de la recherche

Variable indépendante	**Signe attendu**	**Régression *«RISQUE»***			**Régression «*DART96*»**		
		1998	1999	2000	1998	1999	2000
RISQUE	-	-1.12***	-0.72***	-0.96***			
DGRIS		1.18***	1.26**	2.46***	1.12***	1.15**	2.58***
DACT	+	0.98***	1.32***	2.39***	0.98***	1.25**	2.53***
DART96	-				-0.59***	-0.94***	-0.36**
MENT96			0.14	-0.03		0.45	0.06
DART633	-	-0.07	-0.26	0.08	-0.238	-0.19	-0.19
MENT633			0.00	-0.14		-0.26	-0.18
EMPLUS	-	-0.05	0.00	0.02	-0.09	0.00	-0.03
DBOURSE	-	0.03	0.74	1.02*	0.01	0.01	0.78
NREV	-	0.00	0.01**	0.00	0.00	0.01**	0.00
DUREE	-		0.12	0.06		0.13	0.02
LNACT	-	-0.01	-0.04	0.03	-0.01	-0.04	0.04
DAE	+	0.63	13.90	1.61	0.61	13.91	1.47
DIND	+	0.4**	0.019	0.45**	0.43**	0.12	0.47***
DBAT	+	0.56**	0.51**	0.30	0.61**	0.47	0.32
DTRANS	+	0.34**	0.23	0.38**	0.38***	0.30	0.38**
Nagelkerke R^2		*0.12*	*0.07*	*0.16*	*0.12*	*0.10*	*0.15*

Le R^2 de Nagelkerke est un pseudo R^2 dans le cas d'une régression ordinale (PLUM dans SPSS), qui donne une indication quant au pourcentage de variance expliquée par la régression.

** significatif à α = 10 %*

*** significatif à α = 5 %*

****significatif à α = 1 % (relation la plus significative)*

VII Conclusion

Cette recherche vise à analyser les principaux déterminants des différents types d'attestations délivrées et tente ainsi d'évaluer l'apport informationnel du rapport de révision. Sur la base d'un ensemble de données fournies par Graydon Belgium et complétées par les informations du Bureau Van Dijk, de la Centrale des Bilans de la Banque Nationale de Belgique et de l'IRE, nous avons étudié, pour les exercices 1998, 1999 et 2000, les déterminants les plus probables de la nature de l'attestation, tels qu'ils résultent de la littérature en la matière.

Notre analyse montre que le type de rapport dépend principalement de l'indicateur de risque financier à court terme et de la situation juridique de l'entreprise (en faillite ou non). Il apparaît également clairement que les entreprises devant justifier, dans le rapport de gestion, l'application des règles comptables de continuité, conformément à l'article 96, 6° du Code des sociétés, se voient délivrer par les commissaires des attestations plus sévères.

La durée résiduelle du mandat du commissaire et la taille de l'entreprise contrôlée n'affectent pas significativement le rapport de révision. La taille du cabinet de réviseurs n'influence pas non plus significativement le rapport de révision du commissaire. Il s'agit là de constatations positives pour le fonctionnement du révisorat en Belgique.

L'habillage des comptes ou «*earnings management*» ne semble pas exercer d'effet significatif (négatif) sur l'attestation. Cette constatation peut être due à l'imperfection de la mesure du *earnings management* ou à une attitude tolérante du commissaire à l'égard de telles pratiques. Des recherches ultérieures devront approfondir la question.

Globalement, la recherche aboutit donc à la conclusion que la nature de l'attestation est, à juste titre, principalement influencée par le risque financier de l'entreprise à court terme, sa situation juridique (en faillite ou non) et la menace que des pertes répétées font peser sur sa continuité d'exploitation, et que le rapport de révision apporte, à ce titre, une réelle valeur informationnelle.

VIII Bibliographie

AGRESTI, A. (1996), *An introduction to categorical data analysis*, New York, J. Wiley & Sons

ARRUNADA, B. (1999), *The economics of audit quality: private incentives and the regulation of audit and non-audit services,* Boston, Kluwer, p. 201

ASHBAUGH, H., LAFOND, R., MAYHEW, B. (2002), «Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence», *Working paper*, University of Wisconsin – Madison, p. 44

CHEN, K., CHURCH, B. (1992), «Default on debt obligations and the issuance of going-concern opinions», *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 11, p. 30-49

CITRON, D., TAFFLER, R. (1992), «The audit report under going-concern uncertainties: an empirical analysis», *Accounting and Business Research,* Vol. 22, p. 337-345

CRASWELL, A. (1999), «Does the provision of non-audit services impair auditor independence?», *Journal of International Auditing,* nr. 3, p. 29-40

DEANGELO, L.E. (1981), «Auditor size and audit quality», *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 3, nr. 3, p. 183-219

DEANGELO, L.E. (1981), "Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 3, nr. 2, p. 113-127

DOPUCH, N., KING, R., SCHWARTZ, R. (2001), «Auditors' independence: appearance vs. Fact», *Working paper*, Washington University

FRANCIS, J., MAYHEW, E., SPARKS, C. (1999), «The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals», *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 18, nr. 2, p. 17-34

FRANCIS, J., SIMON, D. (1987), «A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market», *The Accounting Review,* Vol. 62, nr. 1, p. 145-157

FRANKEL, R., JOHNSON, M., NELSON, K. (2002), «Relation between auditors' fees for non-audit services and earnings quality», *The Accounting Review,* Vol. 77, p. 71-105

GAEREMYNCK, A., WILLEKENS, M. (2003), «The simultaneous relationship between audit-report type and business termination: evidence for non-listed companies in a non-litigious audit environment», *Accounting and Business Research,* Vol. 33, nr. 1, p. 65-79

GOLDMAN, A., BARLEV, B. (1974), «The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence», *The Accounting Review,* p. 707-718

HOPWOOD, W., MCKEOWN, J., MUTCHLER, J. (1994), «A re-examination of auditor versus model accuracy within the context of the going-concern opinion decision», *Contemporary Accounting Research,* Vol. 10, nr. 2, p. 409-431

LEUZ, C., NANDA, D., WYSOCKI, P. (2003), «Earnings management and investor protection: an international comparison», *Journal of Financial Economics,* forthcoming, p. 1-33

LENNOX, C. (1999), «Non-audit fees, disclosure and audit quality», *The European Accounting Review*, Vol. 8, nr. 2, p.239-252

LEVITAN, KNOBLETT (1985), «Indicators of expectations to the going concern assumptions», *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 5, nr. 1, p. 26-39

MCKEOWN, J., MUTCHLER J., HOPWOOD, W. (1991), «Towards an explanation of auditor failure to modify the audit reports of bankrupt companies», *Auditing: a journal of practice and theory,* Vol. 10, p. 1-13

MUTCHLER, J., HOPWOOD, W., MCKEOWN J. (1996), «An explanatory model of audit opinion decisions on bankrupt companies», *Working paper*

OOGHE, H., VAN WYMEERSCH, C., CAMERLYNCK, J., LONA C. (2000), *La situation financière des entreprises en Belgique: ratios clés et indicateurs de risque 1990-1998,* Bruxelles, Editions Kluwer, 2000

OOGHE H., VAN WYMEERSCH C. (2000), *Traité d'analyse financière,* Bruxelles, Editions Kluwer, 2 tomes

RICHARD, C., VANSTRAELEN, A. (1999), «Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis», *Cahiers de recherche du Centre de recherche en gestion des organisations de l'Université de Montpellier II,* Vol. 2, p. 135-159

SIMUNIC, D. (1984), «Auditing, consulting and auditor independence», *Journal of Accounting Research,* Vol. 22, nr. 2, p. 679-702

STEEL, A. (2002), «Receiver Operating Characteristics (ROC) Curves and Stochastic dominance in discriminant functions: An application in bankruptcy Diagnosis», *Working Paper,* Warwick Business School, University of Warwick

WINES, G. (1994), «Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: a note», *Accounting and Finance,* Vol. 34, nr. 1, p. 75-86

IBR -IRE

DEEL
PARTIE
VI

Fotoalbum

Album photo

1

De Voorzitters van het IBR

Les Présidents de l'IRE

A. Heilporn
1957-1960

R. Van Iper
1960-1963

L. Saxe
1963-1968

J.J. Schellekens
1968-1974

J. Rochette
1974-1977

O. Van Der Meulen
1977-1980

A. Hoste
1980-1983

V. Peeters
1983-1986

A. Penna
1986-1989

K.M.
Van Oostveldt
1989-1992

R. Eeckhout
1992-1995

P.P. Behets
1995-1998

J.-F. Cats
1998-2001

L. Swolfs
2001-...

2

De secretarissen- en directeurs-generaal

Les secrétaires et directeurs généraux

H. De Ceukelaire
1978-1988

H. Olivier
1988-2000

D. Szafran
2000-...

3

De zetels van het IBR

Les sièges de l'IRE

Carolystraat 17, 1050 Brussel
Rue Caroly 17, 1050 Bruxelles

Albert Giraudlaan 40, 1030 Brussel
Avenue Albert Giraud 40, 1030 Bruxelles

Marnixlaan 22
1000 Brussel

Avenue Marnix 22
1000 Bruxelles

Arenbergstraat 13
1000 Brussel

Rue d'Arenberg 13
1000 Bruxelles

4

Het IBR, zijn omgeving en de publieke overheden

L'IRE, son environnement et les autorités publiques

1999

J.-F. Godbille
Eerste Substituut van de Procureur des Konings van de Financiële Sectie van het Parket van Brussel
Premier Substituut du Procureur du Roi de la Section financière du Parquet de Bruxelles

J.-F. Cats
Voorzitter IBR
Président IRE

P. Hatry
Senator
Sénateur

R. Krockaert
Past Voorzitter IAB
Past Président IEC

Algemene Vergadering 2001 - Assemblée Générale 2001

A. Zenner
Regeringscommissaris (voor fraudebestrijding en voor vereenvoudiging)
Commissaire du Gouvernement (à la lutte contre la fraude et à la simplification)

F. Philippe
Voorzitster van de Hoge Raad voor Justitie
Présidente du Conseil supérieur de la justice

Belgium Luxembourg
Accountancy Day
(B.L.A.D.) 1983

G. Gelders
Voorzitter CBN
Président CNC

1983

A. Penna
Ondervoorzitter IBR
Vice-Président IRE

L. Olivier
Ministre des Classes moyennes
Minister van Middenstand

Algemene Vergadering 2001
Assemblée Générale 2001

P. Ledent
Voorzitter BIBF
Président IPCF

P. Praet
Directeur NBB
Directeur BNB

J.-L. Duplat
Voorzitter CBF
Président CBF

F. Philippe
Ondervoorzitter BIBF
Vice-Présidente IPCF

G. Stevens
Ondervoorzitter IAB
Vice-Président IEC

K. Peeters
Gedelegeerd bestuurder UNIZO
Administrateur délégué UNIZO

Raad IAB-IBR, Spy 2002
Conseil IEC-IRE, Spy 2002

Ph. Van Eeckhoute
Secretaris-generaal IAB
Secrétaire général IEC

L. Swolfs
Voorzitter IBR
Président IRE

J. De Leenheer
Voorzitter IAB
Président IEC

G. Stevens
Ondervoorzitter IAB
Vice-Président IEC

A. Kilesse
Ondervoorzitter IBR
Vice-Président IRE

D. Szafran
Secretaris-generaal IBR
Secrétaire général IRE

Lunchontmoeting
IBR 1999

Déjeuner rencontre
IRE 1999

R. Tollet
Voorzitter Centrale Raad
voor het Bedrijfsleven
Président Conseil Central
de l'Economie

Studiedag vzw 2002 - Journée d'études ASBL 2002

J. De Leenheer
Voorzitter IAB
Président IEC

L. Swolfs
Voorzitter IBR
Président IRE

M. Verwilghen
Minister van Justitie
Ministre de la Justice

Studiedag 1997 - Journée d'études 1997

S. De Clerck
Minister van Justitie
Ministre de la Justice

Studiedag 1995 - Journée d'études 1995

M. Limme
Voorzitter BIBF
Président IPCF

P.P. Behets
Voorzitter IBR
Président IRE

40 jaar IBR - 40 ans IRE

L. Joos
Secretaris IBR
Secrétaire IRE

J.-L. Dehaene
Eerste Minister
Premier Ministre

R. Eeckhout
Voorzitter IBR
Président IRE

Milieuprijs 1999 - Prix environnement 1999

D. Gosuin
Minister van het Brussels Gewest
Ministre à la Région Bruxelloise

R. Demotte
Minister van Economie en wetenschappelijk onderzoek
Ministre de l'Economie et de la recherche scientifique

Zijne Koninklijke Hoogheid Prins Laurent van België
Son Altesse Royale Le Prince Laurent de Belgique

J.-F. Cats
Voorzitter IBR
Président IRE

Studiedag 2001 - Journée d'études 2001

L. Swolfs
Voorzitter IBR
Président IRE

C. Picqué
Minister van
Economische zaken
Ministre des Affairs
Economiques

J.-P. Servais
Voorzitter van de
Hoge Raad voor de
Economische Beroepen
Président du Conseil
Supérieur des
Professions Economiques

5

De vademecums

Les vademecums

De verschillende uitgaven van het vademecum
Les diverses éditions du vademecum

6

IBR-gebeurtenissen

Evénements IRE

Werkgroep accountants 1976
Groupe de travail experts-comptables 1976

Belgium Luxembourg Accountancy Day (B.L.A.D.) 1983

Forum van het revisoraat, Luik 1993
Forum du revisorat, Liège 1993

Algemene Vergadering 1998
Assemblée Générale 1998

Algemene Vergadering 2000
Assemblée Générale 2000

H. Olivier Mme A. Olivier J.-F. Cats

Algemene Vergadering 2002
Assemblée Générale 2002

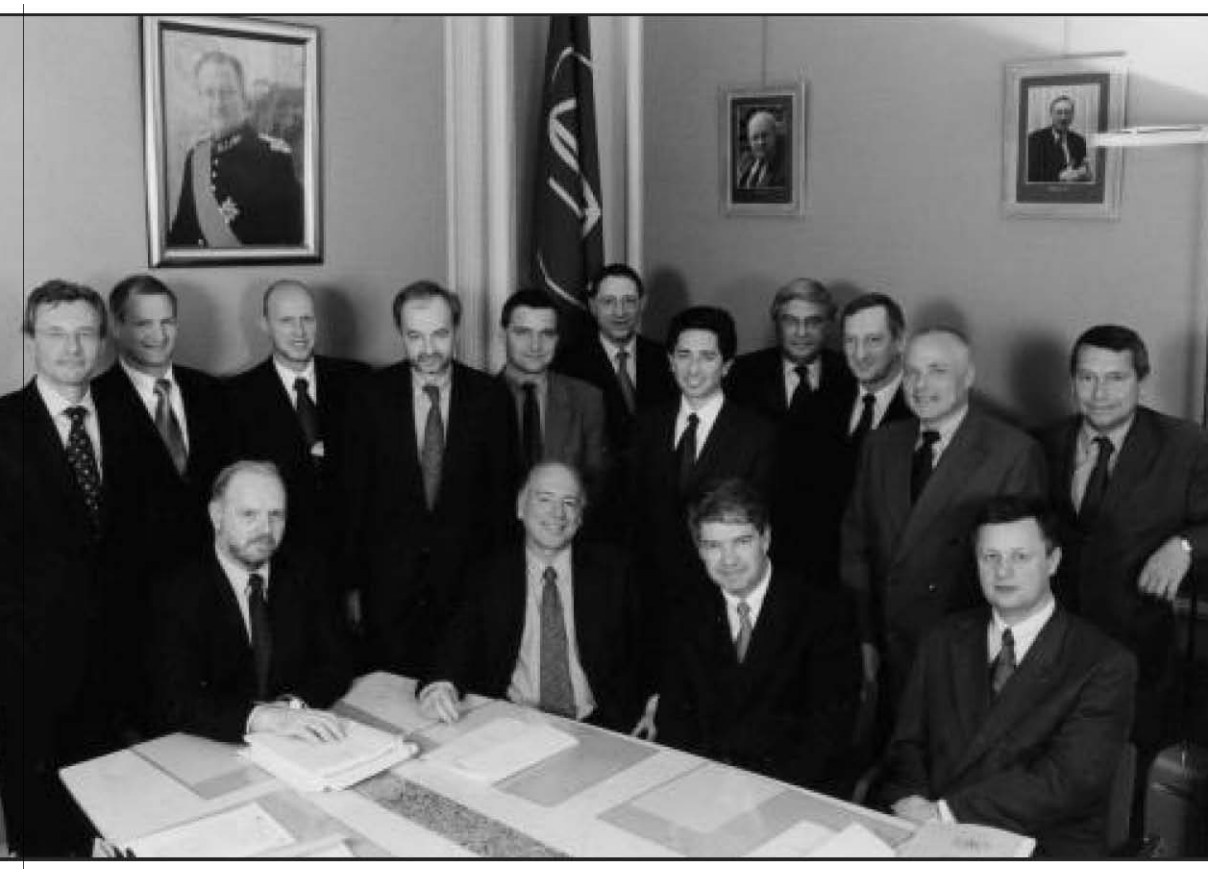
Eric Van Meensel
25 jaar in dienst op het IBR
25 ans de service IRE

Ludo Swolfs

Examen op de Heizel 1991
Examen au Heysel 1991

Raad IAB-IBR, Spy 2002
Conseil IEC-IRE, Spy 2002

7

De Raad 2003

Le Conseil 2003